الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة البليدة 2- لونيسي علي
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير

أثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية

-دراسة حالة مؤسسة نفطال-

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في: علوم التسيير

تخصص: علوم التسيير

إعداد الطالب:
عمر غاليب

إشراف الأستاذ الدكتور:
درحمون هلال

السنة الجامعية 2016/2015

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة البليدة 2- لونيسي علي
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير

أثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية
-دراسة حالة مؤسسة نفطال-

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في: علوم التسيير
تخصص: علوم التسيير
إعداد الطالب:
غاليب عمر

أمام اللجنة المكونة من:

دراوسي مسعود	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة 2	رئيسا
درحمون هلال	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة 2	مشرفا ومقرّرا
سعداوي موسى	أستاذ التعليم العالي	جامعة المدية	عضوا مناقشا
شيخي بلال	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	عضوا مناقشا
العرابي حمزة	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
شويح محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2016/2015

الإهداء

إلى من ربياني صغيرا و حفظاني كبيرا، ودمت لهما ابنا مطيعا: أمي
وأبي شفاهما الله وحفظهما. وإلى جدتي الحنون؛ رحمها الله.
إلى زوجة المستقبل، إلى أخي وأختي وزوجها وإبنتها ماريا.
إلى أسرتي وأساتذتي و في مقدمتهم الأستاذ درحمون هلال.
إلى عمي عبد العزيز وأخوالي في مقدمتهم خالي ندير الذي أعانني
كثيرا في محنتي، وأعمامي وزملائي من طلبة الدكتوراه.
و إلى كل من ساعدني من أسرتي وأصدقائي و إخواني.
أهدي إليكم هذا العمل كعربون محبة و امتنان و إخلاص.

الشكر والتقدير

الحمد لله القدير الباقي — مقدر الآجال و الأرزاق
حي عليم قادر موجود — قامت به الأشياء و الوجود
دلت على وجوده الحوادث — سبحانه هو الحكيم الوارث
ثم الصلاة و السلام سرمدا — على النبي المصطفى كنز الهدى
و على آله و صحبه الأبرار — معادن التقوى مع الأسرار

و بعد:

قال الرسول صلى الله عليه وسلم « من لا يشكر الناس لا يشكر الله » رواه الترمذي.

ولهذا أتقدم بالشكر الجزيل لأستاذي الفاضل أ. د درحمون هلال لإشرافه على هذه الدراسة، وذلك بتوجيهاته ونصحه وإرشاداته وصبره. وأشكر كافة أساتذة الكلية من حبهم إختلج قلبي بما فيهم أخي الحبيب حمزة شعيب، أ. د مسعود دراوسي، أ. د جمال عمورة، أ. د خالص صافي صالح، د. خالد قاشي، د. حمزة العرابي، د. محمد شويح، د. مصطفى بوشامة، ...، دون أن أنسى كل أصدقائي بما فيهم د. سايج فايز ود. قريني نور الدين ود. جمال خليفاتي...، وصديقاي العزيزان عبد الغاني وسفيان وجميع إخواني في مجال الخير بالكشافة الإسلامية.

كما أوجه شكري أيضا لموظفي مؤسسة نفطال وأخص بالذكر صديقي السيدين سليم ميباركي ورفيق أمنوش. وأخيرا أقدم عربون محبة إلى إخواني وأخواتي في كل من سوق أبوظبي للأوراق المالية (أستاذة لطيفة) وسوق دبي المالي، وأصدقائي بجامعة الشارقة (إبراهيم المغربي، عادل...)، دون أن أنسى أخي د. محمد نتريشن.

وأخيرا عائلتي، زملائي، أصدقائي ، ممتن لكم جميعا على صحبتهم ومساندتهم لي.

عمر غاليب

الملخص باللغة العربية:

بعدما كانت المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة الاقتصادية تستخدم لتحديد الوعاء الضريبي، أصبحت تعد وفق معايير محاسبية موحدة لأغراض متنوعة وتستخدم من أطراف مختلفة، مما أدى بها إلى الافصاح عن معلومات كانت توصف بالسرية، وهذا ما أوجب الشفافية في إعدادها من خلال التوسع في الإفصاح، قصد الوصول بها إلى الإفصاح الملائم عن المعلومات المالية والمحاسبية بما فيها المعلومات التي تخص نظام محاسبة التسيير.

فمحاسبة التسيير تعبر عن تطور الفكر الاقتصادي والمحاسبي المعاصر، حيث تسعى من خلال تطبيقها لتوفير معلومات وبيانات ضرورية للمحاسبة المالية، تساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة.

كما أن تطبيقها والإفصاح عن بعض معلوماتها كمعلومات إضافية في التقارير المالية تعمل على إيضاح بعض محتويات هذه التقارير وتساهم في رفع مستوى الشفافية فيها، وبهذا تزيد من ثقة مستخدميها في المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة.

وقصد معرفة أثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية، قمت فيها بدراسة ميدانية لمؤسسة نفطال، حيث لاحظت اعتماد التقارير المالية للمؤسسة على بعض المعلومات المقدمة من نظام محاسبة التسيير. كما قمت بتحليل التقارير المالية في حالة عدم تطبيق نظام محاسبة التسيير، ومقارنتها بالتقارير في حالة تطبيق هذا النظام، وقد استنتجت أن لنظام محاسبة التسيير دور كبير في تكريس الشفافية في التقارير المالية من خلال إيضاحه لبنود القوائم المالية، ومعرفة الأرباح من الأنشطة الرئيسة للمؤسسة. وقد تمكت من تأكيد النتائج المحققة من خلال معرفة آراء بعض محاسبي المؤسسة محل الدراسة.

الكلمات المفتاح: الشفافية؛ الإفصاح، التقارير المالية، محاسبة التسيير، المحاسبة المالية.

فهرس المحتويات

العناوين	الصفحة

الإهداء.....ب

الشكر والتقدير ..... ج

الملخص باللغة العربية:..... د

فهرس المحتويات ..... ه

قائمة الجداول ..... ح

قائمة الأشكال..... ي

قائمة الملاحق..... ك

قائمة العبارات المختصرة.....ل

مقدمة عامة..... 1

تمهيد: 2

الفصل الأول: الافصاح المحاسبي في التقارير المالية..... 14

مقدمة الفصل:..... 15

المبحث الأول: التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية: 17

المطلب الأول: مفهوم التقارير المالية وأهدافها: 17

المطلب الثاني: مستخدمي التقارير المالية وأنواعها: 24

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة:..... 36

المطلب الرابع: قراءة وتحليل التقارير المالية:..... 44

المبحث الثاني: الافصاح المحاسبي: 47

المطلب الأول: مفهوم الافصاح المحاسبي وأنواعه: 47

المطلب الثاني: المقومات الأساسية للافصاح المحاسبي ومتطلباته المستقبلية: 55

المطلب الثالث : تأثر الافصاح بتنوع الاحتياجات من المعلومات:..... 64

المبحث الثالث: ضرورة الافصاح عن المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية:..... 68

المطلب الأول: تطور عملية الافصاح وأسباب الحاجة إليه في التقارير المالية: 68

المطلب الثاني: الممارسات الخاطئة الشائعة في الإفصاح: 75

المطلب الثالث: الحاجة إلى التوسع في الافصاح: 77

خلاصة الفصل: 91

الفصل الثاني: الشفافية في التقارير المالية 93

مقدمة الفصل: 94

المبحث الأول: الشـــفافية: 96
المطلب الأول: مفهوم الشفافية وأهدافها: 96
المطلب الثاني: متطلبات الشفافية وعناصرها: 103
المطلب الثالث: حدود الشفافية ومعوقاتها: 107
المطلب الرابع: علاقة الشفافية بالادارة الرشيدة والمساءلة: 109
المبحث الثاني: الشفافية وجودة التقارير المالية: 115
المطلب الأول: جودة التقارير المالية: 115
المطلب الثاني: الافصاح والشفافية في التقارير المالية: 126
المطلب الثالث: العلاقة بين الشفافية والافصاح في القوائم المالية: 138
المبحث الثالث: الغش والتلاعب في التقارير المالية: 155
المطلب الأول: مفهوم الغش (التلاعب) أنواعه وأسبابه : 155
المطلب الثاني: الاحتيال في التقارير المالية وطرق إكتشافه: 161
المطلب الثالث: التلاعب في التقارير المالية: 164

خلاصة الفصل: 171

الفصل الثالث: علاقة تطبيق نظام محاسبة التسيير بشفافية التقارير المالية 173

مقدمة الفصل: 174

المبحث الأول: نظام محاسبة التسيير وأدوات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية: 176
المطلب الأول: مدخل لنظام محاسبة التسيير: 176
المطلب الثاني: الطرق الكلاسيكية لمحاسبة التسيير: 189
المطلب الثالث: الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير: 207
المبحث الثاني: المحاسبة المالية والنظام المحاسبي المالي وفق المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS): 221
المطلب الأول: المحاسبة المالية مدخل معلوماتي: 221
المطلب الثاني: مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومزايا تطبيق معاييره: 225
المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي (SCF): 230
المبحث الثالث: علاقة محاسبة التسيير بشفافية التقارير المالية: 247
المطلب الأول: العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبية التسيير: 247
المطلب الثاني: نظرة المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي لمحاسبة التسيير: 254
المطلب الثالث: دور محاسبة التسيير في إظهار شفافية التقارير المالية: 267

خلاصة الفصل: 280

الفصل الرابع: قياس أثر تحقق شفافية التقارير المالية في حالة تطبيق محاسبة التسيير في مؤسسة نفطال: 282

مقدمة الفصل: 283

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة نفطال 285
المطلب الأول: شركة نفطال تاريخها، مهامها وإمكانياتها: 285
المطلب الثاني: المجالات الاستراتيجية: 290
المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لشركة نفطال: 292
المبحث الثاني: كيفية سير نظام WINCANAL: 299

المطلب الأول: أنشطة مؤسسة نفطال حسب نظام WINCANAL : 299
المطلب الثاني: التعرف على نظام WINCANAL لمؤسسة نفطال: 302
المطلب الثالث: حساب التكاليف في مؤسسة نفطال وفق نظام WINCANAL:..... 306
المبحث الثالث: إثبات أثر تطبيق محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية للمؤسسة: 320
المطلب الأول: التوسع في الإفصاح عن معلومات محاسبة التسيير في التقارير المالية: 320
المطلب الثاني: تحليل التقرير المالي للمؤسسة من وجهة نظر محاسبة التسيير:..... 333
المطلب الثالث: معرفة أثر محاسبة التسيير على التقارير المالية من رأي التحليل المالي: 343
المطلب الرابع: رأي بعض محاسبي مؤسسة نفطال في تطبيق محاسبة التسيير وأثرها على شفافية التقارير المالية: 358

خلاصة الفصل: 370

خاتمة عامة: 373

قائمة المراجع..... 385

قائمة المراجع:..... 386

الملخص باللغة الفرنسية..... 453

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
جدول 1:	جدول يوضح طرق الافصاح العامة.	62
جدول 2:	مراحل حساب النتيجة باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة	196
جدول 3:	تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة	199
جدول 4:	جدول مستخدمي القوائم المالية	243
جدول 5:	أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية.	252
جدول 6:	الأخطاء في تقييم تكلفة المخزون وأثارها على قائمة الدخل.	274
جدول 7:	الأخطاء في المخزون السلعي وأثارها على قائمة المركز المالي	275
جدول 8:	التكاليف والنتيجة	307
جدول 9:	كيفية توزيع حصة أعباء مقر الشركة حسب الفروع.	309
جدول 10:	توزيع الأعباء غير المباشرة على المقاطعات.	310
جدول 11:	تكلفة الشراء	311
جدول 12:	تكلفة التموين	312
جدول 13:	تكلفة التعبئة	312
جدول 14:	تكلفة التخزين	313
جدول 15:	حساب النتائج حسب الطبيعة (قائمة الدخل) بمركز التعبئة لبني تامو.	314
جدول 16:	حساب النتائج المدمجة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير بمركز التعبئة لبني تامو	316
جدول 17:	الأصول .	319
جدول 18:	الخصوم.	319
جدول 19:	قائمة الدخل لشركة نفطال لسنة 2013.	320
جدول 20:	قائمة تدفقات الخزينة	321
جدول 21:	قائمة التغيرات في حقوق الملكية.	322
جدول 22:	المخزونات.	324
جدول 23:	النتائج حسب الأنشطة.	326

جدول 24: النتائج حسب الفروع.	**327**
جدول 25: تقرير النتيجة ورقم الأعمال.	**327**
جدول 26: تقرير النتيجة ورقم الأعمال.	**328**
جدول 27: التكلفة والنتيجة التحليلية وصافي المبيعات.	**332**
جدول 28: إقتراح هوامش حسب المنتج لتحقيق نتيجة مربحة.	**342**
جدول 29: قائمة الدخل المقترحة لسنة 2013	**344**
جدول 30: الأصول المقترحة.	**345**
جدول 31: الخصوم المقترحة.	**345**
جدول 32: توزيع عينة المحاسبين حسب مجال العمل.	**357**
جدول 33: توزيع عينة المحاسبين حسب الخبرة المهنية في مجال العمل.	**357**
جدول 34: أهمية التوسع في الافصاح وشفافية التقارير المالية.	**359**
جدول 35: أهمية تطبيق نظام محاسبة التسيير.	**361**
جدول 36: مساهمة تطبيق نظام محاسبة التسيير في شفافية التقارير المالية.	**364**
جدول 37: النتئج النهائية لتأكيد الرأي الخاص بالإستبيان في موضوع الدراسة.	**365**

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الأشكال	الصفحة
الشكل 1:	دور العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية في زيادة كفاءة سوق رأس المال	**119**
الشكل 2:	الهيكل التنظيمي لنظام محاسبة الأنشطة (مراحل وضعه و تطبيقه)	**216**
الشكل 3:	التحويلات بين الحسابات الإنعكاسية	**249**
الشكل 4:	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال (**NAFTAL**).	**291**
الشكل 5:	مسار نشاط مؤسسة نفطال	**297**
الشكل 6:	توزيع الأعباء غير المباشرة في مؤسسة نفطال.	**308**

قائمة الملاحق

رقم الملحق عنوان الملحق	الصفحة
الملحق 1: ملخص النسب المستخدمة في التحليل المالي	**411**
الملحق 2: المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي الدولية	**413**
الملحق 3: نموذج قائمة الدخل	**414**
الملحق 4: مخطط بعض حسابات محاسبة التسيير بنظام **wincanal**	**416**
الملحق 5: جداول تفصيلية لكمية وتكلفة منتجات فرع **GPL** لسنة 2012 في مركز التعبئة لبني تامو	**418**
الملحق 6: بعض المعلومات بتقرير محاسبة التسيير لسنة 2013 بمؤسسة نفطال.	**423**
الملحق 7: بعض المعلومات بالتقرير المالي لسنة 2013 بمؤسسة نفطال.	**428**
الملحق 8: إستبيان موزع على محاسبي مؤسسة نفطال	**445**
الملحق 9: مخرجات برنامج **spss**	**447**

قائمة العبارات المختصرة

المختصر	إنجليزية	عربية
AAA	American Accounting association	جمعية المحاسبة الأمريكية
ABC	Activity -Based Costing	التكاليف على أساس الأنشطة
AICPA	American Institute For Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
B. GPL	Branche Gas de Pétrole Liquéfié	فرع غاز البترول المميع
B. COM	Branche commerciale	الفرع التجاري
B. CBR	Branche carburant	فرع الوقود
CAM- I	Consortium for Advanced Manufacturing International	التجمع الدولي لأنظمة الإنتاج المطورة
CDS	Centre DE Stokage	مركز التخزين
CGCA	Comptabilité général et comptabilité analytique	المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية
CMS	Cost Management System	نظام إدارة (تسيير) التكلفة
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CUMP	Cout unitaire moyen pondéré	التكلفة الوسطية للوحدة المرجحة
FIFO	First in First out	الوارد أولا الصادر أولا
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principals	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما
IAS	INTERNATIONNAL ACCOUNTING STANDARED	معايير المحاسبة الدولية
IASB	international Accounting Standards Board.	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee	لجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي
IFRS	international financial reporting standards	المعايير الدولية للإبلاغ المالي
LIFO	Last in First out	الوارد آخرا الصادر أولا
PCG	PLAN COMPTABLE GENERALE	المخطط المحاسبي العام
SCF	Système comptable financier	النظام المحاسبي و المالي
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts	مفاهيم قوائم المحاسبة المالية
US GAAP	U.S. accounting principles generally accepted	المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما

مقدمة عامة

تمهيد:

نظرا للجهود المبذولة من أجل تطوير الاقتصاد الوطني والسعي نحو الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، ولمواكبة متطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، كان لزاما على الجزائر أن تواكب التطورات الراهنة والمستقبلية، خاصة في مجال المحاسبة. هذه التطورات التي مست هذه الأخيرة من خلال محاولة إعداد تقارير مالية وفق معايير ومبادئ محاسبية ومالية موحدة، تجعل هذه المخرجات مفهومة وصادقة، بحيث يستطيع مستخدموها أن يقارنوا بين المؤسسات من جهة، ومن جهة أخرى تستفيد المؤسسات من تمويل من مختلف مصادر التمويل الداخلية والخارجية (ولوج الأسواق المالية العالمية).

ولكن رغم الجهود المبذولة، إلا أن بعض المؤسسات أصبحت تعتمد على تقارير مالية مضللة، من خلال استغلال الثغرات وممارسة التلاعبات للحصول على التمويل من مستخدمي التقارير المالية سواء كانوا مساهمين أو مقرضين...، وبهذا إخفاء حقائق يمكن أن تؤثر على المصالح الداخلية والخارجية للمؤسسة، وهذا ما أدى لنشوء أزمات مالية وإنهيار أسواق عالمية من جراء إفلاس العديد من المؤسسات (كشركة إنرون الأمريكية)، مما عرَّض العديد من الدولة والمستثمرين والبنوك وحتى الجمهور كالعمال وغيرهم، لمشاكل ومخاطر عديدة، ما جعل المنظمات الدولية في المحاسبة توجه إهتمامها للتوسع في الإفصاح قصد الوصول إلى الشفافية في التقارير المالية المنشورة. فإرتفاع مستوى الشفافية في التقارير المالية المعدة للاستخدام الداخلي والخارجي، تساعد كثيرا في إسترجاع الثقة والاستقرار في المؤسسات والأسواق من خلال توفير معلومات مالية وغير مالية تكون ملائمة وذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها.

فالاهتمام بالإفصاح راجع إلى كثرة المشاكل التي يواجهها المستثمرون من خلال التلاعب بالمعلومات الداخلية للمؤسسات، واستغلالها من البعض لتحقيق ميزة عن الآخرين. ولقد بلغ الافصاح في المؤسسات الأمريكية معدلات مرتفع، حيث فرض عليها مسك وتطبيق نظام محاسبة التسيير لتكون التقارير المالية التي تصدرها أكثر إفصاحا وشفافية، على الرغم من أن المعلومات التي ينتجها هذا النظام تتعلق بإستراتيجية المؤسسة. في حين يعد تطبيقه اختياري في دول أخرى على الرغم من تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية والتي تحث على قياس تكلفة المخزون أو المنتج بالتكاليف الحقيقية أو التكاليف المعيارية المعدلة بالتكاليف الحقيقية. وزيادة على ذلك، ونظرا لتعقد وتنوع المنتجات أصبح من الصعب على المؤسسات تحديد تكاليفها وتسعيرها، مما يؤدي بها لتقييم خاطئ لبعض الأصول يؤثر بذلك على مضمون القوائم المالية ونتائج أعمال المؤسسة (النتيجة الصافية أو صافي الربح)، ما جعل التقارير المالية لا تعبر عن حقيقتها.

ومع صعوبة تسعير المخزونات وتزايد التكاليف، حيث أصبح الجزء غير المباشر منها يمثل ثلثي هذه التكاليف مع صعوبة تحميلها إلى المنتجات مما يؤدي إلى سوء تقييمها، وهذا ما أوجب إستخدام محاسبة التسيير التي تقوم بتحديد الأرباح من الأنشطة التشغيلية الرئيسة للمؤسسة، وهذا ما يظهر أهميتها للمحاسبة المالية من خلال توفير المعلومات لإعداد التقارير المالية التي تعد المخرجات النهائية للنظام المحاسبي.

ومادامت المعلومات التي تخلقها محاسبة التسيير تساعد في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، فإنها بالضرورة تساعد المستخدم الخارجي في اتخاذ قرارات الاستثمار أو الاقراض ...، فالإفصاح عن مثل هذه المعلومات يظهر أن المؤسسة تحقق أرباحها من الأنشطة الرئيسة، وليس من بيع بعض أصولها على سبيل المثال.

فإذا كانت الشفافية مبدأ تسعى مختلف المنظمات الدولية في العديد من دول العالم بما فيها الجزائر إلى إرسائها في المؤسسات الاقتصادية من خلال التقارير المالية المنشورة، فإنه من باب أولى تطبيق محاسبة التسيير للرفع من شفافية هذه التقارير.

1- إشكالية البحث:

من خلال ما تم ذكره يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في الرفع من شفافية التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية؟

2- الأسئلة الفرعية:

ولتبسيط الإشكالية وقصد الإحاطة بمختلف جوانبها تم تقسيمها للأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك رابط بين التوسع في الافصاح وبين شفافية وجودة التقارير المالية؟
- أين تكمن العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير فيما يخص شفافية التقارير المالية؟
- هل يمكن تحقيق شفافية التقارير المالية في ظل تطبيق أو عدم تطبيق محاسبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية؟

3- فرضيات الدراسة:

وللإجابة على الإشكالية المطروحة كان علي وضع جملة من الفرضيات التالية:

- للإفصاح عن المعلومات دور مهم في الرفع من شفافية وجودة التقارير المالية؛
- لمحاسبة التسيير دور مهم في الرفع شفافية التقارير المالية، سواء كان نظام معلومات منفصلا أو متصل مع نظام معلومات المحاسبة المالية؛
- تطبيق نظام محاسبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية يساعد على تكريس الشفافية في التقارير المالية.

4- هدف الدراسة:

نهدف من خلال البحث والدراسة الميدانية إلى:

- معرفة العلاقة التي تربط بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية من خلال التقارير المالية؛
- إظهار أهمية محاسبة التسيير بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية؛
- معرفة قدرة محاسبة التسيير على تحقيق الشفافية في التقارير المالية؛
- محاولة إلزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خاصة التي تنتج وتبيع أكثر من منتوج أو خدمة، على مسك وتطبيق إحدى أدوات نظام محاسبة التسيير، وكذلك إدراج معلومات عن الأرباح من الأنشطة الرئيسة للمؤسسة (أي الأرباح من بيع المنتجات مثلا) في تقاريرها المالية؛
- محاولة إرشاد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تطبيق أدوات محاسبة التسيير، خاصة الحديثة منها للتحكم في التكاليف في ظل المنافسة الشديدة مع إقتراب الجزائر للانضمام إلى المنضمة العالمية للتجارة وإنفتاح السوق على المنتجات الأجنبية ذات السعر المنخفض والجودة العالية.

5- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في عدة وجوه، أهمها الشفافية التي تعمل على محاربة الفساد المالي؛ حيث أن هذا الأخير جعل العديد من المؤسسات تخفي حقيقة وضعها المالي الضعيف، مما أدى إلى تدهور الأوضاع وحدوث خسائر ضخمة مست العديد من الأطراف خارج وداخل المؤسسة (مستثمرين، بنوك، مقرضين، عمال...) تربطهم علاقات بها. ولا شك أن وصول المعلومات الدقيقة والصحيحة إلى المستثمر والمقرض والمتعاملين في السوق المالي، سوف يجعلهم أكثر ثقة بالمؤسسة وبهذا يزيد نشاطها.

ولزياد كفاءة وجودة المعلومات المقدمة لمستخدمي البيانات المالية كان لا بد من تطبيق محاسبة التسيير، لتكون التقارير المالية أكثر شفافية من خلال التوسع في الإفصاح، وبهذا يضمن جميع المستثمرين فرص متساوية للحصول على المعلومات. ونظرا لأهمية تطبيق محاسبة التسيير وتأثيرها في إتخاذ القرارات من خلال إيضاحها لحقائق وبنود عديدة في التقارير المالية، كان لا بد من التطرق إلى هذا الموضوع، والذي لم يجد الاهتمام الكافي.

6- أسباب اختيار الموضوع:

لا يمكن أن نقيس شفافية ومصداقية التقارير المالية وأغلب المؤسسات الجزائرية ليس لها الاهتمام الكافي بتطبيق نظام محاسبة التسيير نظرا لعدم إلزميتها، وكيف يمكن أن نتكلم عن الإفصاح والشفافية في ظل هذا الوضع.

ولهذا ركزت في هذا البحث على دراسة شفافية التقارير المالية في حالة تطبيق محاسبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية لنبين أثر التطبيق من عدمه.

أما الأسباب الذاتية فهي تتمثل في:

- الرغبة بزيادة المعرفة في كل من محاسبة التسيير والمحاسبة المالية؛
- إن هذا البحث يتماشى مع مشروع إصلاح النظام المحاسبي الجزائري، حيث نحاول من خلاله إقتراح إلزام المؤسسات خاصة المتوسطة والكبيرة منها، بتطبيق نظام محاسبة التسيير في ظل عدم تحكم أغلب المؤسسات في تكاليفها، وهذا ما يؤدي إلى أرباح غير واقعية أو إفلاسها من جراء المنافسة الشديدة من المنتوج المستورد ذو الجودة العالية والسعر التنافسي المنخفض؛
- الوصول إلى تقارير مالية منشورة أكثر شفافية ومصداقية، يستطيع المساهمون في الأسواق المالية من الثقة فيها، وهذا كدراسة إستشرافية لبورصة جزائرية نشطة.

7- الدراسات السابقة:

لقد قام العديد من الباحثين والأكاديميين بالكثير من الدراسات والتجارب حول تطبيق نظام محاسبة التسيير وأدواته، وكذلك هناك بعض الدراسات التي تناولت الإفصاح والشفافية في التقارير المالية، ولكن لم نجد دراسات تناولت موضوع الربط بين نظام محاسبة التسيير وشفافية التقارير المالية، ولهذا السبب تم الاعتماد على دراسات سابقة تهم موضوع الدراسة وتنصب في مضمونها ومن هذه الدراسات نذكر:

- دراسة **(Samir M. El-Gazzar; "TRANSPARENCY IN FINANCIAL REPORTING AND INVESTORS'CONFIDENCE: THE CASE OF CEO's AND CFO's CERTIFICATION OF FINANCIAL STATEMENTS IN THE KINGDOM OF SAUDIA ARABIA AND THE U.S.A" March 2006)**

تناولت هذه الدراسة آثار تقييم السوق من كبار المديرين التنفيذيين والمدراء الماليين المصادقة على القوائم المالية المنشورة في سوق المال في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة العربية السعودية على حد سواء. هذه الدراسة افترضت أن مصادقة الإدارة على القوائم المالية يقلل من التباين في المعلومات بين إدارة الشركة والمستثمرين، وبالتالي إنتاج سوقا إيجابية التقدير. وإستخدم الباحث في دراسته عينة من شركات التداول العام في أسواق رأس المال كل من الدولتين، ونتائج هذا البحث أظهرت وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مصادقة (شهادة) ادارة وأمن الأسعار. هذه النتيجة تضفي دعم الفرضية القائلة بأن شهادة الإدارة تظهر شفافية في التقارير المالية والتي بدورها تزيد من ثقة المستثمرين في أسواق رأس المال.

- **دراسة (سامح محمد رضا رياض؛ بحث بعنوان: التحفظ المحاسبي وجودة قياس الأرباح – دراسة تطبيقية على شركات المساهمة البحرينية، 2011)**

توصلت الدراسة إلى أن إرتفاع مستوى التحفظ المحاسبي في شركات المساهمة البحرينية يؤدي إلى تحسين جودة الأرباح وبالتالي يساهم في تعزيز مصداقية القوائم المالية، مما يساهم في ترشيد القرارات الاستثمارية، وضرورة توعية مستخدمي التقارير المالية بأهمية جودة الأرباح عند إتخاذ القرارات المختلفة.

- **دراسة (محمد طارق يوسف؛ بحث بعنوان: الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات)**

أظهرت هذه الدراسة الشفافية المطلوبة لتحقيق الإفصاح حتى يستطيع مستخدمي التقارير المالية للشركة من تقييم إستثماراتهم، وبهذا تحقيق المساءلة والنزاهة وترسيخ حوكمة الشركات.

- **دراسة (ماجد إسماعيل أبو حمام، رسالة ماجستير: أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية –دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية–،2009)**

من خلال أخذ عينة من 150 عضو لمجلس إدارة ومديرين تنفيذين في شركات مساهمة مدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، توصلت الدراسة إلى أن تطبيق قواعد الحوكمة خاصة مبدأ الإفصاح والشفافية يساهم بشكل كبير في تعزيز درجة الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية.

- **دراسة (أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمن، دراسة نظرية و تطبيقية بعنوان: قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق المال السعودي.)**

وقد تطرق الباحث إلى مستوى الشفافية والإفصاح في شركات المساهمة السعودية، ليبين أهمية الشفافية وكيفية تحقيها، والآليات المتبعة في ذلك، وأهمية ضبط المعايير المحاسبية السعودية لتحقيق المزيد من الشفافية.

- **دراسة (مصطفى حسن بسيوني السعدني، بحث عن: مدى إرتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، 2007)**

وقد بين في البحث أهمية الشفافية والإفصاح في حوكمة الشركات من خلال تقارير مالية شفافة تصدر في البورصة، مما تؤدي إلى استقطاب المستثمرين ورؤوس الأموال.

- **دراسة (درحمون هلال أطروحة دكتوراه بعنوان: "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاد القرار في المؤسسة الاقتصادية،- دراسة مقارنة-، 2005)**

والتي تناول فيها دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ليقف على مدى تطبيقها لنظام محاسبة التسيير، وقد شملت الدراسة ثلاث وثلاثين (33) مؤسسة من المؤسسات التي يفوق رأسمالها 1 مليار دج، أثبتت أن 21 مؤسسة (أي 64%) لا تمتلك نظاما لمحاسبة التسيير، في حين أن اثنا عشرة(12) مؤسسة فقط (أي 36%) أكدوا امتلاكهم لهذا النظام. وحتى المؤسسات التي تمتلك نظاما لمحاسبة التسيير، لازال أغلبها يستعمل الطرق التقليدية لحساب التكاليف، وكذلك معظم هذه المؤسسات لا تطبق هذه الطرق تطبيقا صحيحا.

- **دراسة (كامل يوسف بركة، مذكرة ماجستير: دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة-، 2012).**

حيث وزع الباحث استبانات على 65 شركة من قطاع غزة وأظهرت النتائج أن تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة يساهم بشكل فعال في تحقيق الشفافية والنزاهة في المؤسسات.

8- منهج الدراسة:

أما فيما يخص المنهج المستخدم في الدراسة، فسنعتمد في الجانب النظري على المنهج الوصفي الاستنباطي؛ حيث استخدم المنهج الوصفي في إعطاء صورة واضحة عن محاسبة

التسيير وأدواتها في المؤسسة الاقتصادية وكذلك التقارير المالية والشفافية والافصاح والتوسع فيه...، والمنهج الاستنباطي (استدلالي) وذلك بالاعتماد على البحوث والدراسات السابقة.

أما في الجانب التطبيقي، فسنتبع فيه المنهج التجريبي وذلك في الدراسة الميدانية؛ حيث سنقوم بالتعرف على نظام محاسبة التسيير المطبق في إحدى المؤسسات الاقتصادية وهي مؤسسة نفطال، وبعدها نقوم بإظهار علاقة نظام محاسبة التسيير بالتقارير المالية لهذه المؤسسة، من خلال شرح محتوى التقرير المالي للمؤسسة، وبغرض معرفة أثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على التقارير المالية، نقوم بتحليل بعض بنود القوائم المالية في حالة عدم تطبيق نظام محاسبة التسيير وفي حالة عدم تطبيق هذا النظام لنلاحظ مدى تأثير تغير هذه البنود على التقارير المالية لنبين الشفافية المقدمة من خلال الافصاح في هذه الحالة، وبهذا معرفة المعلومات الاضافية المقدمة والمفيدة لمستخدمي هذه التقارير. وكذلك سنستعمل المنهج الوصفي التحليلي من خلال توزيع إستبيان على بعض محاسبي المؤسسة محل الدراسة وتحليله بإستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS، وهذا لتدعيم محتوى الدراسة وتأكيد الإجابة على الفرضيات، وما توصلت إليه في الدراسة الميدانية.

9- حدود الدراسة:

تقتصر هذه الدراسة على أثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية لمؤسسة إقتصادية والتي هي مؤسسة نفطال، وذلك من خلال معرفة نظام محاسبة التسيير المطبق في المؤسسة محل الدراسة لنقوم بعدها بالتعرف على نظرة التقرير المالي للمؤسسة من تطبيق محاسبة التسيير ومدى إستعانته بها، لنركز بعدها الدراسة على إظهار الأثر من خلال الاستعانة بالتقرير المالي وتقرير محاسبة التسيير لدورة 2013 بمؤسسة نفطال، حيث:

- تم عرض بعض معلومات هذه التقارير المالية والاستفادة منها من خلال تحليل بنودها للوصول إلى معرفة تأثير تغير هذه البنود في حالة تطبيق أو عدم تطبيق محاسبة التسيير على القوائم والتقارير المالية من خلال استخدام التحليل المالي؛
- تحديد أهمية محاسبة التسيير بالنسبة للتقارير المالية من خلال مقارنة ما تم عرضه في تقارير محاسبة التسيير مع ما تم الإفصاح عنه بالتقارير المالية؛
- بالإضافة إلى هذا توزيع إستبيان على عينة من محاسبي المؤسسة، لمعرفة رأيهم في تطبيق محاسبة التسيير في المؤسسة ودورها في تحقيق الشفافية في التقارير المالية.

10- خطة الدراسة:

يعد موضوع البحث من الموضوعات المحاسبية الحديثة، حيث ومن خلال إشكالية البحث وبهدف معالجتها والأسئلة المطروحة، تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول كما يلي:

الفصل الأول: الافصاح المحاسبي في التقارير المالية: حيث تناول هذا الفصل مفهوم التقارير المالية وأنواعها وأهدافها، ويعد أحد أهدافها الرئيسة هو تزويد مستخدميها بالمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات، وهذا من خلال الإفصاح عن كل من القوائم المالية وإيضاحاتها التي تحتوي على معلومات مالية وغير مالية كمية ونوعية، وهذا ما أدى إلى التطرق لمفهوم الإفصاح وطرقه المتبعة في إعداد التقارير المالية، ونظرا لتطور عملية الإفصاح وكثرة الممارسات الخاطئة كان لابد على المؤسسة التوسع في الإفصاح قصد تجنب التلاعبات، ولهذا تم التعرف على التوسع في الإفصاح لأهميته وبينا العوامل المؤثرة فيه وحدوده.

الفصل الثاني: الشفافية في التقارير المالية: تعرفنا في هذا الفصل على الشفافية بمفهومها العام والمحاسبي لنظهر بعدها علاقتها بالإدارة الرشيدة والمساءلة المحاسبية لنتعرف بعدها على جودة التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها ومعاييرها والعلاقة بينها وبين قواعد الحوكمة والإفصاح، لنبين

بعدها العلاقة بين الشفافية والإفصاح في التقارير المالية. ولنوضح أهمية الشفافية في التقارير المالية تطرقنا للغش والتلاعب في التقارير المالية كنتاج لعدم كفاية الإفصاح وعدم وجود شفافية لأن هذه الأخيرة ضرورة لابد منها لتحقيق جودة المعلومات وتجنب التقارير المالية المضللة.

الفصل الثالث: علاقة تطبيق نظام محاسبة التسيير بشفافية التقارير المالية، حيث تطرقت إلى مفهوم محاسبة التسيير كنظام للمعلومات وأهدافها وأدوات تطبيقها، لنتعرف بعدها على المحاسبة المالية وبالأخص الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي كنظام موافق للمعايير المحاسبية الدولية، ولنبين العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية من خلال ما نص عليه النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي الثاني الخاص بالمخزون لنستنتج أهمية ودور محاسبة التسيير وأثرها على شفافية التقارير المالية.

أما **الفصل الرابع: قياس أثر تحقق شفافية التقارير المالية في حالة تطبيق محاسبة التسيير في مؤسسة نفطال:** قمت في هذا الفصل بالتعرف على المؤسسة محل الدراسة، والطريقة المتبعة في حساب التكاليف لنتعرف على العلاقة التي تربطها بالمحاسبة المالية وذلك من خلال ما تقدمه تقارير محاسبة التسيير من معلومات توضح بها بعض المعلومات المفصح عنها في التقارير المالية، لنستخرج الإضافة التي يقدمها نظام محاسبة التسيير للتقارير المالية.

كما قمت أيضا بالتحليل المالي لبعض بنود القوائم المالية لنلاحظ الأثر المترتب عليها بعد تطبيق محاسبة التسيير في المؤسسة، وقد تبين لي أن حساب تكاليف وأسعار بيع المنتجات بإستخدام نظام محاسبة التسيير يؤثر على القوائم المالية، وبعد تحليل النسب مرة أخرى لاحظت تغير في مؤشرات النسب المالية، وهذا يظهر أهمية تطبيق نظام محاسبة التسيير وتأثيرها على مضمون التقارير المالية.

ولنبين أكثر أثر نظام محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية قمت بتوزيع إستبيان على عينة من محاسبي المؤسسة (المديرية العامة)، وتبين بأن جل محاسبي المؤسسة سواء في مجال المحاسبة المالية أو محاسبة التسيير يؤكدون على أن التقارير المالية في حالة تطبيق المؤسسة لنظام محاسبة التسيير تكون أكثر شفافية ومصداقية من التقرير في حالة عدم تطبيق هذا النظام.

11- **صعوبات الدراسة:**

لقد واجهتني في هذه الدراسة عدة صعوبات نظرا نذكر منها:

- **صعوبة الحصول على المعلومات:** فكما نعلم بأن أغلب المؤسسات الجزائرية بل حتى الدولية سواء كانت عمومية أو خاصة تفر من مصطلح الشفافية، وبالأخص شفافية التقارير المالية، ولهذا كان لابد من العمل بجد، وهذا بغرض الحصول على المعلومات.

كما أن أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وحتى المدرجة في البورصة على الرغم من تطبيقها للنظام المحاسبي المالي المكيف مع المعايير المحاسبية الدولية إلا أنها لا تزال تخفي تقاريرها المالية وتخاف من تسربها للغير، مع أنها محتكرة للسوق ولا توجد منافسة كبيرة؛

- **نقص أو نذرة بعض المعلومات والمراجع** فيما يخص الربط بين نظم محاسبة التسيير وشفافية التقارير المالية مما اضطررت لإعمال جهد فكري كبير ومطالعة العديد من المراجع بالمكتبات الجزائرية، ومكتبة جامعة الشارقة بالإمارات العربية المتحدة، مع التصفح اليومي للأنترنات. وكذلك قمت بالتصرف في بعض المراجع نظرا، إما لإختلاف الرأي أو لتغيير بعض المصطلحات الاقتصادية، أو لربط الأفكار ببعضها البعض.

الفصل الأول:

الافصاح

المحاسبي في

التقارير المالية

مقدمة الفصل:

تعتبر التقارير المالية المخرجات النهائية لنظام المحاسبة المالية، فهي تساعد مختلف مستخدميها ومتخذي القرارات على معرفة الوضعيات المالية للمؤسسات وآدائها وتدفقاتها النقدية بالإعتماد على الافصاح. كما أنها تحتاج في اعدادها لمعايير محاسبية ومبادئ متعارف عليها حتى تكون قابلة للفهم، كذلك لابد من الأخذ بعين الاعتبار نوعية المعلومات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية، وعلى هذا الأساس احتاج مستخدمي هذه التقارير إلى دراستها وتحليلها ومعرفتها عن طريق التوسع في الافصاح.

فمستخدمي التقارير المالية من داخل أو خارج المؤسسة، يسعون لشراء أسهم المؤسسات، ولا يكون ذلك إلا بالإفصاح الكافي الذي يلبي إحتياجاتهم من المعلومات، بل يريد البعض منهم معلومات إضافية تساعدهم على اتخاذ القرارات، لهذا يرى هؤلاء بأن الإفصاح الشامل عن كل صغيرة وكبيرة من خلال التوسع في الافصاح هو الدواء للقضاء على الضبابية.

وبناء على ما سبق قمت بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسة:

فالمبحث الأول بعنوان التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية؛ حيث نعرج فيه إلى معرفة التقارير المالية بصفة عامة كمفهومها وأهدافها، أنواعها بالإضافة إلى مستخدميها واحتياجات كل مستخدم للمعلومات المحاسبية وكيف يمكن قراءة التقارير المالية وأهم طرق تحليلها.

أما المبحث الثاني الإفصاح المحاسبي؛ فلا يمكن أن تكون التقارير المالية دون إفصاح محاسبي عن المعلومات المحاسبية، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف الإفصاح المحاسبي وأهدافه وأهميته وأنواعه المختلفة كالإفصاح الكامل والشامل، الكافي والعادل بالإضافة

إلى أنواع أخرى من الإفصاحات وهذا بتنوع احتياجات مستخدمي التقارير المالية. كذلك نعرج إلى معرفة متطلبات ومقومات الافصاح المحاسبي والصعوبات التي تواجهه.

وفي المبحث الأخير من هذا الفصل والذي بعنوان ضرورة الافصاح عن المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية، فيظهر دور الافصاح المحاسبي في التقارير المالية والعلاقة بينهما، حيث تطرقت إلى تطور عملية الافصاح في التقارير المالية والأسباب المرتبطة بها، بالإضافة إلى الممارسات الخاطئة الشائعة في الإفصاح، وأخيرا نبين أهمية التوسع في الإفصاح في التقارير المالية وحدوده.

المبحث الأول: التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية:

التقارير المالية هي الوسيلة التي تظهر فيها المؤسسات وضعها المالي وأدائها وتدفقاتها النقدية...، وهي مستخدمة لتوصيل هذه المعلومات التي يجب أن تكون ملائمة وموثوقة حتى يمكن إستخدامها في إتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة، ويكون المستثمرون الحاليون والمرتقبون والمقرضون على بينة بالحقائق الموضحة عن أوضاع الشركات،[1] ولذلك إهتمت المنظمات الدولية كمجلس المعايير المحاسبية الدولية[(*)] وبلدان العالم المختلفة بوضع أسس لإعداد وعرض التقارير المالية وتطويرها بإستمرار لتقديم صورة واضحة عن الأوضاع المالية للمؤسسات.

المطلب الأول: مفهوم التقارير المالية وأهدافها:

تأثرت التقارير المالية بالكثير من المتغيرات والتطورات التكنولوجية والعلمية والعملية خلال القرن الماضي وبداية القرن الحالي، كما اتسع نطاق ذلك التأثير في الوقت الحالي ليس فقط على المؤسسات الاقتصادية والمتعاملين معها بل امتد ليشمل الأسواق المالية المحلية والعالمية، أي أنّ المحاسبة وما يرتبط بها من دراسات وتقارير قد دخلت مجال العولمة، كما أصبحت التقارير المالية المنشورة والإفصاح عن السياسات والمعلومات الواردة بها تؤثر على متخذي القرارات المالية

---

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الإعداد والعرض والتحليل)**، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، 2002، ص(أ–ب).

[(*)] مجلس المعايير المحاسبية الدولية (International Accounting Standards Board): هي منظمة تسعى إلى عولمة المحاسبة من خلال المعايير الدولية للابلاغ المالي (International financial Reporting Standards) إبتداء من سنة 2001 وهي خليط بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (Generally Accepted Accounting Principles) ومعايير مجلس معايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Board)، وكانت سابقا تدعى بلجنة المعايير المحاسبية الدولية (International Accounting Standards Committee) التي تأسست سنة 1973 فأصدرت المعايير المحاسبية الدولية (International Accounting Standards).

والاقتصادية.[1]

الفرع الأول: مفهوم التقارير المالية:

يعرف التقرير بأنه وسيلة من وسائل الاتصال وأداة فعالة من أدوات الرقابة والتحقق من سلامة التنفيذ والمتابعة والتقويم، والمطابقة بين خطة المرسومة والسياسة العامة لتحقيق الهدف المنشود. [2]

أما التقرير المالي فهو توفير المعلومات المالية عن المؤسسة للمستخدمين الخارجيين، يمكن أن يكون مفيدا لهم في صنع القرارات الاقتصادية وتقييم فعالية إدارة المؤسسة. عادة، يتم إتاحة هذه المعلومات سنوية، نصف سنوية أو فصلية وتقديمها في صيغ المنصوص عليها أو التي وافقت عليها الحكومات والجهات التنظيمية الأخرى،[3] (القانونية الوطنية والدولية) كالمعايير المحاسبية الدولية.

وهناك من يعرف التقارير المالية بأنها وسيلة لتسجيل وتحليل وتلخيص البيانات المالية(*).[4] ولذلك فالتقارير المالية هي وسيلة لإبلاغ النتائج والوضع المالي لعمل المؤسسة. وأنها في المقام

---

[1] هائل أبورشيد، أطروحة دكتوراه: **أثر عولمة التقارير المالية في تشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية (دراسة ميدانية على بيئة الأعمال السورية)**، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سورية، 2008، ص3.

[2] بشير عباس العلاق، **فن كتابة التقارير والبحوث**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص ص(14-15).

3 SN, **international financial reporting standards CERTIFICATE Learning materials**(en ligne), The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAE W), 2008, <https://cacsupdate.files.wordpress.com/2015/01/internationalfinancialreportingstandardsifrs-completelearningmaterial.pdf>, (consulté le 04/01/2015), p21.

(*) **البيانات المالية:**هي المعاملات الفعلية كشراء وبيع السلع، ويتم تحليلها وفقا لنوعها، وتسجل في حسابات دفتر الأستاذ وتلخيصها في البيانات المالية.

[4] SN, **Foundation level Financial Accounting and Reporting** (On-line), Second edition, CPA Australia (BPP Learning Media Ltd), 2011, Available on: < http://www.cpaaustralia.com.au/cpa-program/foundation-exams/structure/financial-accounting-and-reporting> , (date: 20/02/2015), p4.

الأول تقوم بتوفير المعلومات وليست معنية بتشغيل موارد المؤسسة بأكثر كفاءة. وعلى الرغم من أن المحاسبة المالية هي التي تهم الإدارة، ووظيفتها الرئيسة هي توفير المعلومات التاريخية من أجل تلبية الاحتياجات من المعلومات لأشخاص لا يشاركون في إدارة المؤسسة.[1]

وهناك من يعتبر التقارير المالية واحدة من المكونات الرئيسة للمساءلة، تعمل على نقل المعلومات المالية للمؤسسة إلى أطراف معينة، وهي تشمل جميع التقارير التي تتضمن المعلومات المالية المستمدة عادة من البيانات المنتجة من طرف الأنظمة المحاسبية (كالمحاسبة المالية) وأنظمة الرقابة (كمحاسبة التسيير).

وبالإضافة إلى ذلك فإنها تتضمن القوائم المالية والمعلومات المالية الواردة في الميزانيات، ومخطط الميزانية وتقديرات الإنفاق والتقارير عن آداء البرامج والأنشطة الفردية. فالمؤسسات التي تركز على المبيعات، تشمل قوائمها المالية عادة على قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، وقائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغير في المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية،[2] حيث تقدم تاريخا مستمراً ومعبراً عنه بوحدات نقدية.[3] بالإضافة إلى قوائم الإيضاحات، وتعتبر هذه القوائم الحد الأدنى للتقارير المالية، فهي تحتوي إما على مجموعة كاملة أو موجزة من القوائم المالية والتي تغطي فترة زمنية معينة[4]، حيث تعد هذه القوائم وسيلة لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها، وقد

---

[1] Loc.cit.

[2] SN,**"L'Evaluation par pays de la responsabilité et de la transparence** (CONTACT)"(On-line), Programme des Nations Unies pour le développement, United Nations Plaza, New York, 2001, Disponible sur : <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan021785.pdf >, (date : 05/05/2014),p117.

[3] غالب عوض الرفاعي و سمير إبراهيم البرغوثي..و آخرون، **المحاسبة المتوسطة الأصول العلمية و العملية**، الجزء1، دار اليازوري، عمان–الأردن–، 2011، ص ص(11–12).

[4] يوسف أرشيد حبيب العازمي، مذكرة نيل متطلبات ماجستير: **أوجه القصور في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و أثرها على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في القطاع النفطي**، جامعة الشرق الأوسط، كلية الإعمال، قسم المحاسبة، محاسبة، الكويت، 2012، ص20.

يضاف إليها تقارير أخرى كتقرير مجلس الإدارة مثلا. وهناك بعض المعلومات الاضافية التي تقدمها التقارير المالية، إما لأنها تطلب من الجهات الحكومية أو لأن إدارة المؤسسة ترغب في الافصاح عنها إختياريا؛ فالتقارير المالية تشمل بخلاف القوائم المالية عددا من الأشكال مثل خطاب رئيس مجلس إدارة الموجه للمساهمين والمستثمرين المحتملين وغيرهم، وتوقعات والتنبؤات بخصوص نشاط الشركة الحالي والمستقبلي[1]، وغيرها من المعلومات الإضافية. ومنه نستنتج أن التقارير المالية تشمل معلومات مالية كالقوائم المالية ومعلومات غير مالية إيضاحية تساعد مستخدم التقارير المالية في إتخاذ القرارات كتقرير مجلس الادارة وغيرها من المعلومات الإضافية، التي قد تكون مالية وغير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة، إضافة إلى التنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة والخطط والتوقعات، وكذلك التأثير البيئي والاجتماعي لمشاريع المؤسسة في نطاق المحيط الذي تنشط فيه.[2]

الفرع الثاني: أهداف التقارير المالية:

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB**(*) عدّة نشرات أطلق عليها قوائم مفاهيم المحاسبة المالية **(SFAC)**(**) منها النشرية رقم 4 **(SFAC4)** والتي تحدد أهداف التقارير

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مدخل معاصر في: تحليل القوائم المالية (تحديد قيمة المنشأة، تحديد قيمة السهم، صياغة عقود الحوافز وشروط المديونية)**، الاسكندرية–مصر، المكتب الجامعي الحديث،2011، ص 13.

[2] زغدار احمد وسفير محمد، **مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب – البليدة –، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 13–15 أكتوبر 2009، ص2.

(*) Financil Accounting Standards Board.هي خلاصة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما للولايات المتحدة

(**) Statements of Financial Accounting Concepts = تفسيرات مفاهيم المحاسبة المالية

المالية منها [1]:

1- توفير معلومات مفيدة للدائنين والمستثمرين الحاليين والمرتقبين... لمساعدتهم على إتخاذ قرارات رشيدة بشأن الاستثمار والائتمان، وتقدير مخاطر الحصول على التدفقات النقدية المستقبلية، وتزويد المستخدمين بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الكسبية للمؤسسة؛

2- توفير معلومات عن موارد وإلتزامات المترتبة عنها والتغيرات التي تطرأ عليهما. [2]

لقد حددت لجنة تروبلود(*) أهداف إعداد التقارير المالية، كما يلي[3]:

3- خدمة هؤلاء المستخدمين الذين تتوفر لديهم سلطة محدودة أو إمكانية محدودة أو مصادر محدودة للحصول على المعلومات والذين يعتمدون على التقارير المالية كمصدر معلوماتي رئيسي لتقييم النشاط الاقتصادي للمؤسسة، وبالمقابل يجب الوثوق بتنبؤات المستخدمين؛

4- تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة. ويجب الإفصاح عن الفروض الأساسية المعتمدة في موضوعات التفسير أو التقييم أو التنبؤ أو التقدير؛

5- تقديم قائمة عن المركز المالي تفيد في التنبؤ والمقارنة، وتقدم معلومات تخص الأحداث الأخرى التي تمثل جزءاً من دورات الكسب غير التامة. ويجب التقرير عن القيم الجارية عندما

---

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الإعداد والعرض والتحليل، الغش في التقارير المالية، تعيرات المراجعة لمواجهة الغش، التقرير المالي في المنشآت الصغيرة، الشفافية و الإفصاح العادل)**، الدار الجامعية، الاسكندرية – مصر، 2005، ص5.

[2] غالب عوض الرفاعي و سمير إبراهيم البرغوثي..وآخرون، **مرجع سابق**، ص14. (بتصرف).

(*) تم تشكيل لجنة Trueblood من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1972، وضعت الهدف من البيانات المالية .كان اسمه لروبرتTrueblood رئيسها
.[http://en.wikipedia.org/wiki/Trueblood-Committee]، (تحميل بتاريخ 2013/06/14).

[3] هائل أبورشيد، **مرجع سابق**، ص ص(8-9).

تختلف عن التكاليف التاريخية. وفيما يخص الأصول والخصوم فيجب تجميعها أو فصلها في بنود مستقلة من حيث نسبية عدم التأكد من المبالغ والتوقيت ومن حيث التحقق المتوقع أو التصفية؛

6- تقديم قائمة عن الكسب الدوري تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة. ويجب التقرير عن صافي النتيجة لدورات الكسب التامة وأنشطة المؤسسة عن العمليات القابلة التحقق غير التامة والتي هي قيد الإتمام. كما يجب التقرير عن التغيرات في القيم من خلال عرض قوائم متتالية عن المركز المالي وذلك بشكل منفصل نظراً لاختلاف القيم من حيث التأكد من تحقيقها؛

7- تقديم قائمة عن الأنشطة، تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية. وتظهر هذه القائمة العمليات الفعلية والمتوقعة، والمعطيات التي تتطلب حداً أدنى من الرأي والتفسير من قبل معد هذه القائمة؛

8- تتضمن المعلومات لتقييم مسؤولية الإدارة بصفتها تقوم بوظيفة الحراسة على الأموال. [1]

إن التقارير المالية ليس الهدف منها مساعدة الإدارة في إدارة الأعمال. فالإداري المفاهيمي يركز على الأصول والخصوم وكذلك الايرادات والمصاريف لأنها توصلنا إلى معرفة هل حققت المؤسسة ربح أو خسارة.

الفرع الثالث: أهمية التقارير المالية ومميزاتها :

تكمن أهمية التقارير المالية فيما يلي:

---

[1] هوام جمعة، **مدى ملاءمة القيمة العادلة للتقرير المالي**، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار – عنابة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، يومي: 22/21 نوفمبر 2007، ص5.

1- تقديم المعلومات اللازمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسين التي تساعدهم على تقويم قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية المساعدة على التنبؤ باستمرارها وتحقيقها لنتائج إيجابية؛

2- القياس الدوري لدخل المؤسسة (رسملة الأرباح و الخسائر)؛

3- تقديم معلومات عن مصادر الأموال المتاحة للمؤسسة وكيفية استخدام هذه الأموال؛

ومن مميزات التقارير المالية نذكر: [1]

- التقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلى تقديم معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛ كما أن أهدافها ليست ثابتة ولكنها تتأثر بالبيئة الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية التي تقدم فيها التقارير. فتتأثر هذه الأهداف كذلك بالخصائص والقيود المتعلقة بنوعية المعلومات التي يمكن أن توفرها التقارير المالية؛
- تنتج المعلومات غالبا بصورة تقريبية ولكنها ليست دقيقة تماما؛
- تعكس المعلومات بصورة واضحة الآثار المالية للمعلومات والأحداث التي حدثت بالفعل؛
- المعلومات الواردة في التقارير المالية ليست سوى مصدر واحد للمعلومات التي يحتاجها متخذوا القرارات المتعلقة بمؤسسات الأعمال. كما أن هناك تكلفة لاعداد واستخدام هذه المعلومات؛
- تنشأ أهداف التقارير المالية أساسا من إحتياجات المستخدمين الخارجيين الذين تنقصهم سلطة فرض المعلومات التي يحتاجونها، ولذلك لابد أن يعتمدوا على المعلومات التي تقدمها لهم الادارة؛
- يجب أن تقدم التقارير المالية المعلومات من أجل مساعدة مستخدميها بصفة عامة في تقدير

---

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد والعرض والتحليل)**، مرجع سابق، ص ص (37-38).

مقدار وتوقيت وعدم التأكد المتعلق بالتدفقات النقدية (من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية) المتوقعة كتوزيعات الأرباح أو الفوائد أو التدفقات من المبيعات واسترداد الأوراق المالية أو القروض؛

- يجب أن تقدم التقارير المالية المعلومات اللازمة عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والحقوق المرتبطة بها، وكذلك انعكاسات المعاملات والأحداث والظروف التي تغير المصادر والمطالبات المرتبطة بها؛
- بالرغم من أن قرارات الاستثمار والائتمان تعكس توقعات المستثمرين والدائنين عن الأداء المستقبلي للمؤسسة، إلا أن تلك التوقعات تعتمد بشكل عام أو جزئي على تقييم الأداء السابق للمؤسسة؛
- تقدم التقارير المالية معلومات عن المكاسب المتوقعة ومكوناتها، وتقدير مخاطرها، وكذلك الآداء والوضع المالي للمؤسسة لفترة معينة، وأيضا عن كيفية قيام إدارتها بمسئولياتها تجاه الملاك؛
- يستخدم المستثمرون والدائنون وغيرهم الأرباح والمعلومات الأخرى المتعلقة بعناصر القوائم المالية بطرق عديدة وذلك من أجل تقييم التوقعات المتعلقة بالتدفقات النقدية؛
- تعرف الادارة الكثير عن المؤسسة من واقع معايشتها اليومية، وما تعلمه الادارة أكثر مما يعلمه مستخدمين التقارير، لذلك فهي تستطيع أن تزيد من منفعة المعلومات عن طريق تحديد الأحداث والظروف وشرح تأثيراتها المالية على المؤسسة.

المطلب الثاني: مستخدمي التقارير المالية وأنواعها:

تتفاوت درجة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية على حسب ما يطلبه مستخدميها

لإتخاذ قراراتهم[*]، فالحاجة إلى المعلومات التي تعتمد عليها قرارات الاستثمار والائتمان والقرارات المشابهة تكمن خلف أهداف التقارير المالية، وإن منفعة المعلومات لا بد أن يتم تقييمها في علاقاتها بالأغراض التي يجب أن تحملها ولذلك فإن أهداف التقارير المالية يجب أن ترتكز على استخدام المعلومات في اتخاذ القرارات.

ويتأثر حكم كل متخذ قرار بالمعلومات المتوفرة بالفعل، والتي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى، فالمعلومات النموذجية لمستخدم معين قد لا تكون مناسبة لمستخدم آخر.[1]

الفرع الأول: مستخدمي التقارير المالية:

اعتمد الكثيرون عند إتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقاتهم بالمؤسسات ومعرفتهم بها، ومن ثم فإنهم يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية، ويستخدم معلوماتها أطراف عديدة تشمل كل من: الملاك والمقرضين، الموردين والمستثمرين الحاليين والمحتملين، الدائنين والموظفين والإدارة، العملاء والمحللين الماليين والاقتصاديين والمستشارين والسماسرة والمسؤولين عن البورصات، إضافة إلى المحامين وسلطات الضرائب والهيئات التنظيمية والمشرعين والصحافة المالية، وكالات التقارير والنقابات العمالية والتجمعات التجارية وباحثي الأعمال، أساتذة وطلاب الجامعات والجمهور بصفة عامة...، وتختلف المنفعة التي تعود على الأطراف السابقة من المعلومات الواردة في التقارير المالية، فهناك بعض الفئات التي تكون الفائدة بالنسبة لهم مباشرة مثل الملاك والإدارة والعمال والدائنين، بينما هناك مجموعة أخرى مثل المحللين الماليين والمستشارين والهيئات التنظيمية ونقابات العمال تكون الفائدة بالنسبة لهم غير مباشرة وذلك

---

[*] رغم أن متخذي القرار يستفيدون و يستخدمون كل المعلومات التي يتحصلون عليها من مختلف المصادر.

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد والعرض والتحليل، الغش في التقارير المالية....)، مرجع سابق**، ص44.

لأنهم يقدمون النصيحة أو يمثلون الفئات الأولى.[1]

وتستخدم المعلومات التي يتم توافرها عن المؤسسة أطراف مختلفة، وتمثل في نفس الوقت أساس يمكن الاعتماد عليه لاتخاذ قرارات رشيدة، في ضوء الأهداف التي يسعون إليها.[2] فالمستثمرين المحتملين والحاليين والمقرضين والموردين والموظفين لهم علاقة مباشرة بالمؤسسة من ناحية قدرتها على توليد تدفقات نقدية جيدة، قد تكون في شكل أرباح أو فوائد مترتبة عن زيادة في أسعار الأسهم، او إعادة سداد القروض، وسداد ثمن السلع والخدمات والمواد والرواتب والأجور. وفيما يخص العملاء فإنهم يسعون للحصول على السلع والخدمات ولا تستطيع المؤسسة توفيرها إلا من خلال سداد قيمة الموارد التي تستهلكها. وبالنسبة للمديرين فإن التدفقات النقدية للمؤسسة يجنبهم التعرض للمساءلة من طرف الملاك ومجلس الادارة.

وهناك بعض المستخدمين الذين لهم قوة الحصول على المعلومات التي يحتاجونها مثل السلطات الضريبية وأجهزة التخطيط والرقابة. وهناك أطراف أخرى قادرة على إلزام المؤسسة على تقديم معلومات محددة مثل البنوك والتأمينات والتي تفرض رأيها من خلال القروض والمزايا التي تقدمها للمؤسسة.[3]

ولقد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** إلى أن التقارير المالية تُعد أساساً لخدمة المستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين وذلك لمساعدتهم في اتخاذ قرارات اقتصادية

---

[1] **نفس المرجع**، ص36.

[2] طارق عبد العال حماد، **دليل إلى بورصة الأوراق المالية**، الاسكندرية –مصر–: الدار الجامعية، 2000، ص51.

[3] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد والعرض والتحليل، الغش في التقارير المالية....)، مرجع سابق**، ص ص(37–38).

رشيدة.[1] وهذا يعني أن التقارير المالية موجهة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين بصفة خاصة، قصد جذب رؤوس أموالهم لاستثمارها في نشاطاتها المتنوعة وتحقيق الاستمرارية في المستقبل.

الفرع الثاني: أنواع التقارير المالية في المؤسسة:

التقارير المالية تتضمن القوائم المالية بالإضافة إلى الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة والتي تم استخراجها من النظام المحاسبي المعتمد في المؤسسة الاقتصادية التي تصدر التقارير المالية الخاصة بها. وتشمل التقارير المالية بشكل عام:

1) أنواع التقارير وفق محتوى التقرير المالي:

تصنف التقارير المالية حسب محتواها إلى:

أولا: التقارير المالية الأساسية: أو القوائم المالية الأساسية، وهي القوائم التي يجب أن تقدم بعدالة الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة، ويتطلب العرض العادل توفر الأمانة في العرض لآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى والظروف التي يتم في ضوئها تحديد والاعتراف والإثبات للأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والإطار الذي يحكم ذلك وتتضمن ما يلي[2]:

1. **قائمة المركز المالي (الميزانية):** وهي تبين بشكل أساسي صافي حقوق أصحاب المؤسسة لتحديد قيمة الأسهم أو الحصص، وأيضا توضح رأس المال العامل استجابة لحاجات الدائنين والمقرضين وأصحاب الالتزامات قصيرة الأجل تجاه المؤسسة، فضلا عن خدمتها لأغراض التحليل المالي من خلال تقديم البيانات اللازمة لحساب المؤشرات المالية عن وضعية المؤسسة. هذه

---

[1] ألدون س هندركسن، **النظرية المحاسبية**، ط4، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، جامعة الاسكندرية، الاسكندرية– مصر، 1990، ص 765.

[2] هائل أبورشيد، **مرجع سابق**، ص ص(5–7).

القائمة تحتوي جانبين الأول هو الأصول والآخر الخصوم أو الالتزامات.

2. **قائمة الدخل:** وهي تساعد في تقييم كفاءة إدارة المؤسسة وبيان مدى فعاليتها وتقييم مدى قدرة المؤسسة على الاقتراض من البنوك والدائنون والمستثمرون من خلال تقييمها لجدوى الاستثمارات وعوائدها. وهذه القائمة مصنفة إلى إيرادات ونفقات

3. قائمة التغيرات في حقوق الملكية: وهي تعد بمقارنة ميزانيتين عامتين للمؤسسة لتاريخين متعاقبين مما يبين التغيرات التي طرأت على دوران الأموال خلال الفترة بين التاريخين، أي تبين التغيرات المالية الجديدة في مصادر التمويل وفي أوجه الاستخدام.

4. **قائمة التدفقات النقدية:** وهي تبين بشكل عام التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الرئيسة في المؤسسة الاقتصادية (المتمثلة بثلاثة أنشطة هي التشغيلية والتمويلية والاستثمارية)، كالعوائد على الاستثمار وخدمات التمويل، والضرائب، والإنفاق الرأسمالي، وأنشطة الاستثمار المالية، وعمليات الاستحواذ والتخلص من الأصول، وتوزيعات الأرباح المدفوعة لأصحاب الملكية، والتمويل خلال الفترة المحاسبية. وبالتالي فان قائمة التدفقات النقدية تساعد في التنبؤ بالتدفقات المستقبلية، وتقييم القرارات الاستثمارية للإدارة وتحدد مدى قدرة المؤسسة على سداد توزيعات الأرباح للمساهمين وسداد الفوائد وأصل الدين للدائنين والمقرضين.[1] وهذا ما خلص إليه المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) والذي بين أن التدفقات النقدية توفر معلومات مفيدة للمستخدمين تمكنهم من تكوين رأي عن:[2]

- الهيكل المالي للمؤسسة وسيولتها وقدرتها على السداد في الأجل الطويل؛
- توقيتات وعدم التأكد المحيط بالتدفقات النقدية؛

---

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2006 متضمنة معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات كما هي في 1 يناير 2006– النص الكامل –** ، **ترجمة:** جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، كلية طلال أبو غزالة، الأردن – عمان، 2006، ص709.

[2] هائل أبورشيد، **مرجع سابق**، ص7.

- تقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يعادلها، موزعة على أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل؛

- تقييم ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بين المنشآت المختلفة.[1]

وهناك قائمة التغيرات في المركز المالي والتي لم تعد مطلوبة بشكل إلزامي من ضمن القوائم المالية بموجب معايير التقارير المالية الدولية " **IFRS**(*) " التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية " **IASB**(**) " ومعايير المحاسبة المالية " **FAS**(***) " التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية " **FASB** " والتي تم استبدالها بقائمة التدفقات النقدية.

ثانيا: التقارير المالية الوصفية الأخرى:

نذكر من بين هذه التقارير مايلي:

1. قائمة السياسات المتبعة والإيضاحات المتممة للقوائم المالية:

تتطلب المعايير المحاسبية الدولية إعداد قائمة مستقلة للسياسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة والايضاحات المتممة للقوائم المالية، وتعتبر هذه القائمة جزء لا يتجزء من مصطلح القوائم المالية الأساسية، وللمؤسسة الاقتصادية المرونة الكافية في عرض الطريقة المناسبة للافصاح عن السياسات المحاسبية والمعلومات والايضاحات المتعلقة بالقوائم المالية ومن أهم ما يتم الافصاح عنه في هذه القوائم مايلي:

- عرض أسس إعداد القوائم المالية، والسياسات المحاسبية المتبعة والمستخدمة في معالجة المعاملات والأحداث المالية الهامة؛

---

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، **مرجع سابق**، ص ص(767-776).

(*) International financial Reporting Standards

(**) International Accounting Standards Board

(***) Financial Accounting Standards

- الافصاح عن البيانات الواجب الافصاح عنها والتي لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية الأساسية؛
- الافصاح عن أي بيانات أو معلومات إضافية خصوصا تلك التي لم يتم عرضها في القوائم المالية والتي يجب الافصاح عنها لإعطاء صورة عادلة للقوائم المالية.

2. المذكرات والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية:

وهي توفر معلومات مفيدة نسبيا لأنها غير موجودة في القوائم المالية، حيث أنها تشتمل على بيان بالسياسات المحاسبية التي اتبعتها المؤسسة عند إعدادها للقوائم المالية فضلا عن تقديم معلومات عن طبيعة نشاط المؤسسة وشكلها القانوني وجنسيتها ومجلس إدارتها وعنوانها وأمور أخرى متعددة. [1]

3. تقرير مدقق الحسابات:

يعتبر تقرير **مدقق** الحسابات الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الأطراف المختلفة التي لها مصلحة في التقارير المالية المنشورة. ويتضمن تقرير مراقب الحسابات معلومات وصفية للمستخدم مثل:

- التأثير المادي لاستخدام مبادئ وطرق محاسبية تختلف عن تلك المقبولة قبولا عاما؛
- تأثير التحول من طريقة محاسبية إلى أخرى من الطرق المقبولة قبولا عاما.

وبصفة عامة فإن تقرير مراقب الحسابات هو النتيجة النهائية للقوائم المالية المفصح عنها حول مدى دقة المعلومات الواردة فيها ومدى تمثيلها لعدالة العمليات المالية للمؤسسة خلال فترة مالية معينة.

---

[1] هائل أبورشيد، **مرجع سابق**، ص7..

4. تقرير مجلس الادارة:

يتضمن تقرير مجلس الادارة معلومات عن الشركة وأهدافها وكذلك معلومات عن الأنشطة التشغيلية والتمويلية بالإضافة إلى معلومات عن الأداء المستقبلي للمؤسسة، ويحتوى هذا التقرير غالبا معلومات مالية وغير مالية تساعد المستخدمين في إتخاذ القرارات، وقد نص الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية المعد من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية والمعدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية أن مسؤولية إعداد التقارير المالية المشورة يقع على عاتق الادارة. وهي تتناول بيانات مالية وإحصائية وبعض الخطط المستقبلية، مثل: [1]

- بيان الاستثمار والائتمان في المؤسسة وآدائها ومكاسبها؛
- بيان درجة السيولة والقدرة على السداد وتدفقات الأموال؛
- بيان الموارد الاقتصادية والالتزامات وحقوق الملكية؛
- توضيحات وتفسيرات الإدارة وبيان تنبؤاتها المستقبلية.

2) التقارير المالية الاضافية:

يطلق على هذا النوع من التقارير بالتقارير المالية الاضافية أو الملحقة، وتقوم المؤسسة بإعدادها بصورة إختيارية أو عند موافقة الادارة لمقابلة إحتياجات خاصة. وبما أن عملية القرارات عملية مستمرة فضلا عن وجود درجة عالية من عدم التجانس في المعلومات التي تحتاجها الفئات المختلفة فإنه من الضروري إعداد كل أو بعض التقارير المالية الإضافية إلى جانب التقارير المالية الأساسية التي تلبي إحتياجات كافة الفئات الخارجية، ومن هذه التقارير نذكر:

---

[1] **نفس المكان.**

- **التقارير المالية المرحلية (التقارير المؤقتة)**[*]: وهي التقارير التي تقدم على مدار السنة (ربع سنوية أو نصف سنوية) والهدف منها بشكل عام إمداد مستخدمي التقارير المالية بالمزيد من المعلومات في تواقيت متقاربة لاتخاذ قرارات الاستثمار والإقراض فضلا عن توفيرها معلومات ترتبط بالجوانب العملية والموسمية والتي قد لا تظهر في التقارير السنوية،[1] وهذ ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 34 (التقارير المالية المرحلية).[2] حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية.[3] وقد طالبت هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية جميع الشركات المسجلة في السوق بضرورة الافصاح الكامل للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية ربع السنوية.
- **التقارير القطاعية:** تتبع أهمية الافصاح عن معلومات القطاعات المختلفة للمؤسسة، من أن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد المتعلقة بعمل المؤسسة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول منتجات وخدمات المؤسسة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها ومعلومات حول العملاء الرئيسين لدى المؤسسة. حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمي التقارير المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه

---

[*] تعد إجبارية في بعض الأسواق المالية

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد والعرض والتحليل، الغش في التقارير المالية...)**. مرجع سابق، ص 650.

[2] نفس المرجع، ص 659.

[3] مأمون حمدان، **مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية**، جمعية المحاسبين القانونيين السورية، كلية الاقتصاد – قسم المحاسبة – جامعة دمشق، على الرابط: < http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=1500>، (تاريخ التحميل: 2013/05/08)، 2008، ص18.

القطاعات. ويحدد المعيار ماهية المعلومات الواجب والإفصاح والتقرير عنها حول القطاعات بحيث يتم الافصاح عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية دون الاسهاب المفرط في تقديم المعلومات، حيث أن الافراط في عرض المعلومات سيجعل المعلومات المقدمة تشكل عبئا على المستخدم للمعلومات المحاسبية. وقد تطرق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 8 "القطاعات التشغيلية" للتقارير القطاعية ومضمونها، بعدما حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 14 "التقارير القطاعية" إبتداء من سنة 2009.[1]

3) تقارير مالية أخرى(*):

يستطيع المستفيدون من التقارير القطاعية من تقييم نتيجة المؤسسة ليس على أساس ما تحققه من أرباح ولكن على أساس ما قامت بتحويله من مواد ومنتجات وسيطة إلى منتجات نهائية أو خدمات، ومدى مساهمة كل عنصر من عناصر الانتاج في تلك القيمة كما تعكس مدى إيجابية المؤسسة ونجاحها في زيادة رفاهية المجتمع. وهناك أنواع أخرى من التقارير نذكر:

- **تقارير محاسبة التسيير:** أي تقارير المحاسبة التحليلية، وهي عبارة عن تقارير داخلية تستعمل من قبل الإدارة، تعمل على مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتكاليف التي تمس

---

[1] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية –الجوانب النظرية والعملية–**، ط3، دار وائل للنشر، عمان –الأردن–، 2014، ص 732.

(*) هناك تقسيم آخر للتقارير المالية حسب التوجه، حيث تقسم إلى:

1. **تقارير داخلية** : وهي التقارير التي تعد لمقابلة إحتياجات إدارة المؤسسة. ومن أمثلتها تقارير متابعة الإنتاج أو المخزون. وتقارير تحليل المبيعات ويعتبر تقرير محاسب التسيير من بين أهم التقارير الداخلية.
2. **تقارير خارجية للإستخدام الخاص:** وتعد لمقابلة إحتياجات محددة لبعض الأطراف الخارجين.
3. **تقارير خارجية للإستخدام العام:** وهي لمقابلة الاحتياجات المشتركة لكافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة في الوحدة المحاسبية.

أنظر إلى: عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط**1** ، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، **1990**، ص ص(157–158).

عملية الشراء والانتاج والتحويل...، وقد تتسم بالسرية فتتجنب أغلب المؤسسة عدم إظهار هذه المعلومات خاصة لمنافسيها؛

- **التقارير المالية الاحتيالية:** وهي عبارة عن تحريف متعمد للقوائم المالية أو إغفال إدراج قيم في القوائم المالية أو عدم الافصاح عن المعلومات الضرورية في القوائم المالية، وذلك بغرض خداع مستخدمي هذه القوائم.[1]

ومن العرض لكل هذه التقارير المالية الأساسية والإضافية يتضح أنها ناتجة عن تطور الفكر المحاسبي سواء من ناحية النظرية أو التطبيق. والهدف الرئيس لهذا التطور ناجم عن زيادة فعالية مهنة المحاسبة في خدمة المجتمع أي تقديم تقارير مالية أساسية وإضافية تمكن الاطراف الخارجية من مستخدمي هذه التقارير من إتخاذ قرارات مالية واقتصادية رشيدة.

إن التقارير المالية للشركات بكافة أنواعها ومكوناتها يتم إعدادها بناء على هدف أساسي وهو تقديم المعلومات للمستخدمين لأهداف تخدم مصالح الشركات وفق أسس وضوابط لإعدادها من قبل الجهات المختصة بتنظيم مهنة المحاسبة. وهذه التقارير قد تكفي المطلع عليها أو تجيب على تساؤلاته حول المؤسسة وقد يحتاج إلى المزيد من التحليل والمقارنة للتعرف على واقعها بشكل أدق ويتم ذلك من خلال تحليل القوائم كما سنراه لاحقا.[2]

الفرع الثالث: محددات التقارير المالية:

التقارير المالية على الرغم من كونها تعتبر الوسيلة الأساسية للاتصال بين الإدارة والأطراف الخارجية المهتمة؛ إلاّ أنها تتقيد ببعض القيود التي تحد من فائدتها إذا لم يأخذها قارئ

---

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد والعرض والتحليل، الغش في التقارير المالية...)**، مرجع سابق، ص 406.

[2] هائل أبورشيد، **مرجع سابق**، ص7.

التقارير المالية في حسبانه عند تفسير وتحليل المعلومات الواردة فيها، وهي:[1]

1. **ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد:** أي ثبات وحدة النقد وعدم تغيرها بمرور الوقت بسبب تغيرات الأسعار. وبالتالي يجب على مستخدمي التقارير المالية أن يكونوا على دراية بهذه التغيرات وأن الفشل في تعديل التقارير المالية بتلك التغيرات يمثل حدوداً للتقارير المالية.

2. **مبدأ التكلفة التاريخية:** حيث تعد التقارير المالية وفقاً للأساس التاريخي للأحداث والعمليات التي تحدث خلال الفترة المحاسبية وغالباً ما يتم استخدامها لتوقع المستقبل ومن هنا يمثل التسجيل التاريخي حدوداً على قيمتها في ذلك الخصوص. وهناك من ينادي بتطبيق القيم العادلة، ولكن يجب الحذر من اعتمادها على الرأي الشخصي في حالة عدم وجود سوق نشطة وهذا لتجنب تضخيم أرباح بعض المؤسسات.

3. **الحكم والتقدير الشخصي:** رغم من محاولات المحاسبين لتطبيق الموضوعية إلاّ أنهم يضطروا للجوء إلى التقدير الشخصي في بعض الأحيان لتحديد المقادير الهامة التي تؤثر على عناصر التقارير المالية (كتقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وإهتلاكها وتقدير تكلفة المخزون السلعي...).

4. **قدرة الإدارة في التأثير على محتوى ومضمون التقارير المالية:** في حدود معينة باستخدام أنشطة نهاية الفترة المحاسبية (كشراء بضاعة بقروض طويلة الأجل لتحسين نسبة التداول.

5. **البنود التي لا تسجل محاسبياً:** حيث يوجد من مظاهر نشاط المؤسسة ما يمثل عوامل هامة لنجاح أو فشل المؤسسة ولا يظهر في ميزانية المؤسسة كالموارد البشرية وطرق حساب التكاليف وتسعير المنتجات.

---

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الإعداد والعرض والتحليل)، مرجع سابق**، ص ص(71-75).

6. **مرونة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية:** فالمحاسب عندما يواجه مشكلة محاسبية لديه في بعض الأحيان العديد من البدائل المقبولة عموماً، يختار منها التي تناسب بعض الظروف والأوضاع الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة. ومن هنا يمكن القول بأن المرونة المتاحة للإدارة في الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي يجعلها تتحكم في نتيجة نشاط المؤسسة في ضوء أهدافها والخصائص التي تتمتع بها.

تلك المحددات تتضاءل فعاليتها نسبياً في ظل تطبيق معايير محاسبية موحدة، وملزمة ضمن الأسواق المالية، مع توافر الوعي المالي والمهني لدى المستثمرين بشكل خاص وباقي مستخدمي القوائم المالية بشكل عام، وذلك نظراً للتحديد الدقيق والملزم حينها للمؤسسات بالسياسات المحاسبية الواجب إتباعها، مع بيان البنود الواجب تسجيلها محاسبيا وكيفية ذلك التسجيل والالتزام بذلك على مستوى كافة المؤسسات الاقتصادية في كافة دول العالم، مما يحد من الحكم والتقدير الشخصي مع الأخذ بعين الاعتبار لوجود تغيرات في القوى الشرائية لوحدة النقد والتي تقلل من أهمية تلك التغييرات عندما يتم اعتماد أهم عملة دولية كعملة وحيدة في إعداد التقارير المالية مع افتراض ثبات أسعار الصرف في المستقبل القريب حتى يتم إيجاد حل نهائي لذلك في المستقبل البعيد. [1]

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة:

في ظل قيود المنفعة والتكلفة فإن الخصائص الأساسية للمعلومات المفيدة هي أن تكون هذه المعلومات ملائمة وموثوق بها. وبالنسبة لمعلومات الملائمة فإنها يجب أن تكون في توقيت مناسب وأن تساعد في عملية التنبؤ بالمستقبل أو في تقديم المعرفة عن الماضي، وإضافة إلى أن

---

[1] هائل أبورشيد، **مرجع سابق**، ص ص(10-11).

هذه المعلومات يجب أن تكون قابلة للمقارنة ومتسقة وقابلة للفهم.[1]

الفرع الأول: تسلسل خصائص المعلومات:

إن خصائص المعلومات التي تجعلها سلعة مرغوبة يمكن أن ينظر إلى أنها تتم بمراعاة تسلسل الخصائص حسب أهميتها ومنفعتها لإتخاذ القرارات، وبدون المنفعة فإنه لن تكون هناك فوائد من المعلومات التي يتم تقديمها.

فالملاءمة والموثوقية هما خاصيتين أساسيتين تجعلان المعلومات المحاسبية مفيدة لإتخاذ القرار، ومع مراعاة القيود المفروضة على المعلومات من ناحية التكلفة والأهمية النسبية فإن المزيد من الملاءمة والمزيد من الموثوقية في المعلومات تجعلان من هذه الأخيرة سلعة مرغوبة، وتحقق منافع من التكلفة المبذولة لإنتاجها، وعلى الرغم من أن إختيار البدائل المحاسبية يجب أن يتم على أساس تقديم معلومات موثوق بها وأكثر ملاءمة إلا أنه يكون من الضروري التضحية ببعض من الخصائص من أجل توفير المزيد من الخصائص الأخرى.

ولتحقيق الملاءمة فإن المعلومات لابد أن تقدم في توقيت مناسب وأن يكون لها قيمة تنبؤية أو قيمة رقابية أو كلاهما، ولتحقيق الثقة في المعلومات فإنه لابد أن تتسم بصدق التعبير وعدم التحيز وإمكانية التحقق من هذه المعلومات. أما بالنسبة لقابلية المقارنة فيشترط أن تتضمن خاصية الثبات (ثبات طرق القياس والافصاح من فترة لأخرى) واللتان تماثلان خاصيتين ثانويتين تتناسب مع الملائمة والموثوقية، وأخيرا لكي تكون المعلومات مفيدة لابد أن تزيد منافعها عن تكلفتها. [2]

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأساسية والداعمة:

---

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد والعرض والتحليل، الغش في التقارير المالية....)**. مرجع سابق، ص ص(5-6).

[2] **نفس المرجع**، ص 45.

التقارير المالية تهدف إلى تقديم أكبر قدر من المعلومات المفيدة التي تحقق أهداف مستخدميها في مجال اتخاذ القرارات، ولذلك تخضع تلك المعلومات إلى قياسات درجة الجودة وتخضع مقاييس الجودة هذه إلى صفتين أساسيتين هما الملائمة والموثوقية وما يرتبط بهما من صفات أخرى، فضلا عن الخصائص الواجب توافرها في مستخدمي التقارير المالية، مثل: درجة الفهم والتحليل الهادف للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية بالقدر المناسب. وبالتالي لا بد من توافر خصائص في تلك المعلومات المقدمة من خلال التقارير، وأهمها: [1]

1) الخصائص الأساسية (الأولية):

تعد الخصائص الأولية المفاهيم النظرية الأساسية التي توضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومن بين هذه الخصائص نذكر:

1. **الملائمة:** إن ملائمة المعلومات المحاسبية تعتبر من أهم خصائص المعلومات، وتعني مدى تطابق المعلومات المحاسبية مع احتياجات مستخدميها، وتأثيرها على القرارات الإدارية، وكذلك قدرتها على مساعدة مستخدميها على إجراء تنبؤات أكثر دقة حول الأحداث المستقبلية.[2] إذا فخاصية الملائمة تعمل على التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية تسهل على مستخدمي المعلومات عملية صنع واتخاذ قرار أدق وأكفأ مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة.[3] والملائمة في المعلومات المحاسبية ميزة هامة للاستخدام الداخلي

---

[1] هائل أبورشيد، **مرجع سابق**، ص ص(12-14).

[2] أحمد عبد الهادي شبير، مذكرة ماجستير: **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين"**، ، الجامعة الاسلامية –غزة، عمادة الدراسات العليا، قسم المحاسبة، تخصص المحاسبة و التمويل، غزة– فلسطين، 2006، ص51.

[3] كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، (ب.ت)، ص 293.

والخارجي للمؤسسة، ولتكون هذه المعلومات ملائمة يشترط توافر الخصائص الفرعية (الخصائص الداعمة للخصائص النوعية للمعلومات) هي:[1]

- **التوقيت المناسب (الملائم):** يقصد بالتوقيت الملائم تقديم المعلومات في حينها،[2] وتعتبر خاصية مهمة يجب توفرها في المعلومات المحاسبية وعنصرا أساسي لنجاح المديرين في اتخاذ القرارات الإدارية إذ أنه لا قيمة للمعلومات ما لم تصل لمستخدميها في الوقت المناسب لتمكنهم من اتخاذ القرارات السليمة.[3]
- **القيمة التنبوئية للمعلومات:** فالمعلومات الملائمة هي التي تساعد مستخدميها على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بنشاط مستقبلي، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون الاهتمام بالمستقبل يعتبر عملا غير هادف.[4]
- **القيمة الاسترجاعية للمعلومات (التغذية العكسية):** ويقصد بها أن المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي يجب أن ترتد مرة أخرى إلى النظام للتحقق من صحة التنبؤات،[5] وبالتالي تستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبنى على هذه التوقعات. [6]

2. **الموثوقية (المصداقية):** كي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها فإنه يجب أن تكون على قدر كاف من الثقة ويمكن الاعتماد عليها كمقياس للأحداث والعمليات المالية

---

[1] أحمد عبد الهادي شبير، **مرجع سابق**. ص51.

[2] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة، ط**1 ، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، **1990**، ص201.

[3] أحمد عبد الهادي شبير، مرجع سابق، ص52.

[4] نعيم حسين دهمش،**القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف علىها والمقبولة قبولا عاما**، دار المكاتب الوطنية، عمان– الأردن،**1995**، ص23.

[5] أحمد عبد الهادي شبير، مرجع سابق، ص52.

[6] نعيم حسين دهمش، **مرجع سابق**، ص**23**

والاقتصادية التي تمثلها،[1]كما يجب أن تكون خالية من الأخطاء والتحيز وتعبر عن ما يقصد ويتوقع التعبير عنه بشكل مناسب لمستخدميها.[2] ولتكون المعلومات موثوقة وذات مصداقية يجب أن تتوفر على الخصائص الفرعية التالية :[3]

- **صدق التعبير عن المعلومات:** ويعني أن تكون المعلومات المحاسبية معبرة بصدق وأمانة عن الحقائق والأحداث المالية الممثلة لها، بحيث يتوفر التوافق بين القيم والأرقام المحاسبية وتفاصيلها مع الأحداث الاقتصادية والمالية التي تم قياسها والتقرير حولها. أي تبين التقارير المالية الواقع الاقتصادي للمؤسسة نتيجة المعاملات والأحداث الفعلية لتكون صادقة العرض.[4]
- **عدم التحيز (الحياد):** يقصد به عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه تفضيل جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية المهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أخرى.[5]
- **القابلية للتحقق (إمكانية التحقق من المعلومات):** وتكون المعلومات المحاسبية قابلية للتحقق إذا قام الأشخاص المؤهلين بفحص البيانات والسجلات بإتباع طرق قياس متماثلة وتم التوصل إلى نتائج متطابقة لحد ما. ويتم اشتقاق هذه الخاصية من فرض الموضوعية في المحاسبة. [6]

---

[1] أحمد عبد الهادي شبير، **مرجع سابق**، ص52.

[2] هائل أبورشيد، **مرجع سابق**، ص ص(12-14).

[3] أحمد عبد الهادي شبير، **مرجع سابق**، ص52.

[4] هوام جمعة ولعشوري نوال، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، الملتقى الوطني حول حوكمة المحاسبية للمؤسسة، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، يومي 08/07 ديسمبر 2010، ص15.

[5] عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سابق** ، ص**202**

[6] شارف خوخة، **مفاهيم جودة المعلومة المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية**، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار عنابة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 21-22 نوفمبر2007، ص 4.

2) خصائص المعلومات الداعمة (الفرعية أو الثانوية) الأخرى:

تتآلف مع الخصائص الرئيسة لتحقيق جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وهذه الخصائص:[1]

1. القابلية للمقارنة: أي يجب على المعلومات الواردة في التقارير المالية أن تمنح المستفيدين منها المقدرة على إجراء مقارنة للتقارير المالية خلال الفترة الحالية والفترات السابقة فضلا عن المقارنة بين التقارير المالية للمؤسسة مؤسسات أخرى مماثلة. وهذا يتطلب إعلام مستخدمي التقارير عن السياسات المحاسبية المعتمدة وتغيراتها عند إعداد وعرض التقارير. [2] ولتكون التقارير قابلة للمقارنة يجب أن يتوفر الشرطين التالين[3]:

- سهولة العرض واستخدام أسلوب موحد للقياس المحاسبي يسهل إجراء تقييم تلك المعلومات؛
- الثبات في القياس والعرض للمعلومات من فترة زمنية لأخرى .

2. القابلية للفهم: وتعني أن يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق، ويفترض أن يكون امستخدم المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المؤسسة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للمؤسسة. كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة.[4]

---

[1] أحمد عبد الهادي شبير، **مرجع سابق**، ص ص(53-54).

[2] هائل أبورشيد، **مرجع سابق**، ص ص(12-14).

[3] إبراهيم أحمد الصعيد ، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار الفكر المعاصر، دمشق، **1996** ، ص**35** .

[4] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص 11.

3) القيود على الملاءمة والموثوقية:

هناك قيدين رئيسين لإنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية يتمثلان في التكلفة مقارنة بالمنفعة والأهمية النسبية، إذ يفترض أن تزيد إجمالي الفوائد المتوقعة عن قياس وعرض المعلومات المحاسبية على إجمالي التكلفة التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الإفصاح عن هذه المعلومات.[1]

1- العلاقة بين التكلفة والمنفعة:

إن فائدة المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، هو المعيار الأساسي الذي يتم بناء عليه إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية.[2] وإن الاختيار بين التكلفة والمنفعة يمثل قيدا رئيسا على إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، بحيث لا يجب إنتاجها وتوزيعها إلا إذا إزدادت منفعتها عن تكلفتها.[3] حيث هناك تكاليف لإستخدام المعلومات وأيضا لتقديمها، وكذلك هناك منافع تنتج من تقديم المعلومات المالية لمن يقومون بإعدادها واستخدامها.[4] فالمؤسسة تتحمل بصورة مباشرة تكاليف إنتاج وتوزيع التقارير المالية غير أن منافع استخدام هذه التقارير المالية تعود للمستخدمين الخارجيين.[5]

وفي الآونة الأخيرة بدأت منظمات وضع المعايير المحاسبية والجهات الحكومية اللجوء لتحليل التكلفة والمنفعة قبل إصدار متطلباتها من المعلومات بصفة نهائية.

---

[1] ناصر محمد علي المجهلي، مذكرة ماجستير: **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في إتخاذ القرارات (دراسة حالة مؤسسة إقتصادية)**، جامعة الحاج لخضر-باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، باتنة – الجزائر، 2009/2008، ص 60.

[2] ناصر محمد علي المجهلي، **مرجع سابق**، ص 60.

[3] عباس مهدي الشيرازي ، **مرجع سابق** ، ص208.

[4] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد والعرض والتحليل، الغش في التقارير المالية....)**. مرجع سابق، ص47.

[5] محمد رضوان حلوة حنان ، **تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة**، ط **1**، دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان ،الأردن، 1998، ص212.

وتشمل تكاليف المعلومات المحاسبية عناصر متعددة مثل تكاليف تجميع وتشغيل وتخزين واسترجاع المعلومات، بالإضافة إلى تكاليف المراجعة والتدقيق والافصاح عنها. وتبقى الصعوبة في تحليل التكلفة أو المنفعة لأنهما غير قابلتان للقياس دائما، تعمل المنافع على تحسين جودة الرقابة الادارية والقدرة على جلب رأس مال إضافي لمعدي التقارير المالية ومستخدميها.[1]

2- الأهمية النسبية: هي مفهوم يتعلق بخاصيتي الملاءمة والموثوقية، فقرار عدم الافصاح عن معلومات معينة يمكن أن يكون مقبولا في حالة إذا كان المستثمرون في غير حاجة إليها أو أن قيمة البند صغيرة جدا بحيث لا تؤثر على القرار.[2] حيث تعتبر الأهمية النسبية أمرا يدخل في التقدير الشخصي، وتعتبر متطلباتها على أنها كمية أو نوعية أو خليط من الاثنين.[3]

والمشكلة تكمن في تحديد مدى درجة الأهمية النسبية للمعلومات بالنسبة لبعض الإيرادات أو المصروفات أو الموجودات أو المطلوبات أو صافي دخل المؤسسة.[4] ولهذا تعتبر الأهمية النسبية قيدا هاما نتيجة لعدم قدرة المستخدمين في التعامل مع كثير من المعلومات المحاسبية ولذى ينبغي:[5]

- إعداد تقارير مالية تحمل تلخيصا للكم الكبير من المعلومات بطريقة تجعلها ذات معنى لمستخدميها؛
- عدم التوسع في عرض المعلومات المحاسبية التي تؤدي لمعلومات غير ملائمة لقرار المستخدم، وتكون مضللة.

---

[1] ناصر محمد علي المجهلي، **مرجع سابق**، ص ص(60-61).

[2] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد والعرض والتحليل، الغش في التقارير المالية....)**. مرجع سابق، ص47.

[3] عباس مهدي الشيرازي ،**مرجع سابق**، ص206.

[4] نعيم حسين دهمش، **مرجع سابق**، ص74.

[5] محمد رضوان حلوة حنان ،"**تطور الفكر المحاسبي**"- **مدخل نظرية المحاسبة**، مرجع سابق ، ص215.

في بعض الحالات تكون طبيعة البند وأهميته النسبية[*] تعتبر مهمة مثل تحديد قيمة المخزون ضمن فئات متجانسة، حيث تعتبر المعلومات المادية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون إعتمادا على التقارير والقوائم المالية.[1]

المطلب الرابع: قراءة وتحليل التقارير المالية:

تعد المعلومات المالية الركيزة الأساسية التي يستند إليها في اتخاذ القرارات، ونظرا لأن القوائم المالية التي تعرض هذه المعلومات يتم إعدادها في صورة مجملة ومطلقة للأغراض العامة، فإنها تصبح ذات معنى أكبر إذا ما تم تصنيفها وترتيبها بشكل يكشف عن الأهمية النسبية بين بنود تلك القوائم بغرض إمكانية استقراء وتفسير المغزى من وراء هذه البنود، وذلك للاجابة عن تساؤلات مستخدمي القوائم المالية باختلاف فئاتهم حول مكونات الأداء المستقبلي للمؤسسة التي تخصها تلك القوائم، بما يكفل مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تؤدي إلى ضمان كفاءة تخصيص واستغلال الموارد المتاحة للمؤسسة.

وتختلف أهداف تحليل التقارير المالية باختلاف احتياجات المستخدم أو القائم بعملية التحليل، وبطبيعة الحال فإن تلك الأهداف ستؤثر على تحديد مدلول المعلومات المالية موضوع التحليل. [2] وقد يكون الهدف من التحليل مقارنة مفردات القوائم المالية لعدد من السنوات السابقة للتعرف على مدى استقرارها واتجاهاتها خلال فترة زمنية معينة، أو قد يكون الهدف دراسة العلاقة القائمة بين

---

[*] لم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية معيارا أو نسبة محددة للأهمية النسبية، حيث يعود ذلك لحجم المؤسسة وطبيعة نشاطها وعوامل أخرى.

[1] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص 8.

[2] محمد عباس بدوي وعبد الوهاب نصر علي، **المحاسبة المالية –مدخل نظم المعلومات**، ج1، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2008، ص ص(707–708).

مفردات القوائم المالية لسنة مالية معينة للتعرف على المركز المالي وربحية المؤسسة، ومن ثم فإن تحليل القوائم المالية تتم باستخدام أحد الأسلوبين أو كلاهما. فالأول يعرف بأسلوب القوائم المالية المقارنة، أما الثاني فيعرف بأسلوب النسب المالية:[1]

1) أسلوب القوائم المالية المقارنة:

يعتمد اعداد هذه القوائم على دراسة ومقارنة مفردات القوائم والتقارير المالية لعدد من السنوات، من خلال هذه المقارنة يتم التعرف على الاتجاه العام للعناصر الضرورية والمؤثرة وفقا لهدف القائم بالتحليل، ويستخدم مؤشر أو نسبة التغير (التطور) للمقارنة بين السنة الحالية والسنوات السابقة على سبيل المثال، وتحسب هذه النسبة كالتالي:

$$\text{نسبة التغير} = \frac{\text{القيمة في سنة المقارنة} - \text{القيمة في سنة الأساس}}{\text{القيمة فى سنة الأساس}} \times 100$$

2) أسلوب النسب المالية:

يستند استخدام أسلوب النسب المالية كأداة لتحليل القوائم المالية على علاقات منطقية بين أنشطة المؤسسة من ناحية وبين ما تعكسه هذه الأنشطة من معلومات تنطوي عليها القوائم المالية لهذه المؤسسة.

تمثل النسب المالية العلاقة بين مفردتين أو أكثر من مفردات القوائم والتقارير المالية، ويعتمد القائم بالتحليل على تفسير مدلول تلك العلاقة من خلال مقارنتها مع نسب معيارية نمطية متعارف عليها في مجال التحليل المالي. ولهذا يعد استخدام النسب من الأساليب الفعالة في التحليل المالي. كما يعد هذا الأسلوب أداة مفيدة في التخطيط والتنبؤ، وكذلك في المتابعة والرقابة وتقييم الآداء، وفي دراسة الهيكل التمويلي للمؤسسة، ودراسة المقدرة الايرادية لها، وتحديد نقاط القوة

---

[1] **نفس المرجع**، ص ص(709-710).

والضعف واقتراح وسائل العلاج.[1]

وتتعدد المؤشرات والنسب المالية، فقد تصنف حسب بنود القوائم الماليةّ أو حسب مجال الاستخدام، ونظرا لكثرة هذه النسب إلرتأيت أن نلخصها في الملحق 1.

[1] **نفس المرجع**، ص721.

المبحث الثاني: الافصاح المحاسبي:

يعتبر الهدف الرئيس من إعداد التقارير المالية ونشرها هي إستفادة مستخدميها من المعلومات الضرورية لإتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية، حيث يعد الافصاح المحاسبي الركيزة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية لمستخدميها، ويساعدهم على اتخاذ القرارات، فلا يمكن أن تكون تقارير دون إفصاح ولا يكمن أن يتحقق الإفصاح دون متطلبات ومقومات يستند عليها، وهذا كله لمنع التضليل والتلاعب بالمعلومات المقدمة في التقارير المالية للفئات المتنوعة من مستخدميها.

المطلب الأول: مفهوم الافصاح المحاسبي وأنواعه:

إن مصطلح الإفصاح يستخدم في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بها. فتعرض المعلومات بالتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل، من هنا يعتبر الافصاح المحاسبي(*) أحد أدوات الاتصال التي بدونها لن يكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي.[1]

(*) وتعود الجذور التاريخية لمفهوم الافصاح عن المعلومات المالية لعام 1837م، حيث نشرت مجلة **Railway Manazine** مقالة عن الإفصاح، والتي أشارت إلى أثر الابلاغ عن أرباح الشركات على سلوك المستثمرين، حيث ساد في الربع الأخير من القرن19 إتجاه يحث على زيادة الافصاحات المحاسبية، من خلال تقديم معلومات عن الأرباح ورأس المال والاستهلاكات وتقييم الموجودات، ودعم التشريعات التي تزيد من الافصاح في القوائم المالية والحد من البدائل في المعالجات المحاسبية. بالاعتماد على: أحمد مخلوف، **الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الافصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي**، الملتقى العلمي الدولي حول: **الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية**، جامعة فرحات عباس –سطيف–، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، أيام 20 و21 أكتوبر 2009، ص4.

[1] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية**، ط1، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص577.

الفرع الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي:

عرف الافصاح بأنه "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل التقارير المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجية، التي ليس لها سلطة الاطلاع على دفاتر وسجلات الشركة".[1]

ومن جهة أخرى فقد عرف الإفصاح المحاسبي بأنه: تقديم المعلومات لمستخدميها (الداخليين والخارجيين في آن واحد) بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.[2] وهذا يعني أن تظهر المعلومات في التقارير بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل.[3]

كما عرفه البعض بأنه عملية إيصال ونقل المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها، والوقت الذي يتم فيه الإفصاح وبأية وسيلة[4].

ويرى الباحث بأن الافصاح المحاسبي عملية لإظهار المعلومات سواء كانت كمية أو نوعية أو وصفية في التقارير المالية والتي تشمل القوائم المالية والهوامش والملاحظات ومعلومات إضافية مالية وغير مالية شرط أن تكون غير مضللة ومفهومة لمستخدميها الداخليين والخارجيين وتساعدهم على إتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب، وتعطي صورة واضحة وصحيحة عن وضعية

---

[1] محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سابق**، ص578.

[2] محمد رضوان حلوة حنان ، **نظرية المحاسبة**، مديرية المطبوعات الجامعية، حلب، 1991، ص211.

[3] وليد ناجي الحيالي ، **المحاسبة المتوسطة – مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي**، دار حنين، عمان، 1996، ص371.

[4] صديقي مسعود و مرزوقي مرزوقي، **التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود (أسباب التباين وتقيم التناسق)**، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد **NSCF** في ظل معايير المحاسبة الدولية – تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، معهد العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، 17-18/1/ 2010.

المؤسسة.

الفرع الثاني: أنواع الإفصاح:

إن التطور الكبير للفكر المحاسبي استوجب كذلك تطورا في الإفصاح، بل الاتجاه نحو التوسع فيه والتعدد في مجالاته، ويطمح المحاسبون بتسجيل أحداث غير ماليه لا يمكن التعبير عنها بالأرقام، ويحاولون باستمرار تذليل العقبات التي تحول دون تحقيق هذا الهدف، لهذا تعددت أنواع الافصاح نذكر من بينها[1]:

1. **الإفصاح الشامل:** ويعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن المؤسسة.[2] ويعتمد هذا المفهوم على القوائم المالية والإيضاحات والتي تشتمل على معلومات ملائمة عن الدخل وثروة الملاك، وتتضمن أيضا نظرة الادارة للمستقبل،[3] دون أن ننسى تقرير المدقق الخارجي.[4]

2. **الإفصاح الكامل:** بموجبه تكون القوائم المالية شاملة جامعة للمعلومات اللازمة للتعبير

---

[1] زيود لطيف وقيطيم حسان و مكية نغم احمد فؤاد، **دور الإفصاح في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار (على الخط)**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد **29**، العدد **1** ، سوريا، 2007، الرابط:
<**http://www.2shared.com/complete/3i0UgxGX/_____.htm**> ، (تاريخ التحميل: 2015/01/02)، ص ص(180-181).

[2] عباس الشيرازي ، **مرجع سابق** ، ص **331** .

[3] زكريا محمد الصادق و ابراهيم السيد عبيد ، "**قياس شفافية الافصاح فى التقارير المالية المنشورة دراسة ميدانية على الشركات المتداولة فى سوق الاوراق المالية المصرية**"، مؤتمر الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة فى ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، جامعة القاهرة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، 2007، ص ص(15- 22).

[4] نبيل عبد الرءوف إبراهيم، **آثر نماذج وقواعد الافصاح المحاسبى المستحدثة على كفاءة سوق الاوراق المالية المصرية**، أكاديمية الشروق، المعهد العالى للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، يناير2012. على الرابط < **drnabil4362.files.wordpress.com/.../d8a8d8add8ab-d8a7d984d8a7d981d8...**>
(ت التحميل:2013/04/09). ص ص(07-08).

الصادق، وتمكن من إعطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن المؤسسة بمعنى شمولية القوائم المالية لعرض المعلومات كافة الملائمة لمستخدمي القوائم المالية.[1]

3. **الإفصاح العادل:** يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازية لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم والتقارير المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معنية على الفئات الأخرى (أي عدم التحيز لفئة بمعلومات دون الأخرى). وما يكمل هذا النوع من الافصاح الافصاح الأمين.

4. **الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويختلف مفهوم الحد الأدنى حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، وهو يتبع الخبرة التي يتمتع بها المستفيد[2]. والإفصاح الكافي لابد أن يكون عادلا وشاملا، إذا استخدم في إطاره الصحيح. [3]

5. **الإفصاح الاختياري** : يتوفر لدى المديرين معلومات عن الأداء الحالي والمستقبلي لشركاتهم أكثر من غيرهم، فلديهم الحوافز للإفصاح الاختياري عن هذه المعلومات، ومن هذه الحوافز انخفاض تكلفة معاملات تبادل الأوراق المالية، وزيادة اهتمام المحللين والمستثمرين، زيادة السيولة وانخفاض تكلفة رأس المال.[4]

6. **الإفصاح الأمين:** يعكس الأوضاع الحقيقية داخل وخارج المؤسسة، والاحتياطات المتخذة والمطبقة لمواجهة أي معلومات أخرى تفيد في نقل واقع المؤسسة وتأثيرها السلبي بصدق ودون

---

[1] زكريا محمد الصادق و ابراهيم السيد عبيد ، **مرجع سابق**، ص ص(15- 22).

[2] زيود لطيف و قيطيم حسان و مكية نغم احمد فؤاد، **مرجع سابق**.

[3] ألدون س هندركسن، **النظرية المحاسبية، مرجع سابق** ، ص 766

[4] تشوي فردريك و آن فروست كارول و ميك جارى،" **المحاسبة الدولية**"، ترجمة: زايد محمد عصام الدين، دار المريخ، السعودية،**2004**، ص189.

تحيز. فهذا الإفصاح لا غنى عنه لمراقبة تطبيق الأخلاقيات والقانون على حد سواء، والمساعد بأمانة على فهم المحتوى الواجب الإفصاح عنه[1].

7. **الإفصاح الوقائي :** يهدف إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية، وبالتالى يجب أن تكون المعلومات المالية تم الافصاح عنها بأعلى درجة ممكنة من الموضوعية والحياد والعدالة ويتطلب الإفصاح الوقائي الكشف عن الأمور التالية [2]:

- السياسات المحاسبية وتغيراتها وتصحيح الأخطاء في القوائم المالية؛
- المكاسب والخسائر المحتملة، الارتباطات المالية، دون أن ننسى الأحداث اللاحقة؛
- التغير في طبيعة المؤسسة.

وهناك فريق من الكتاب يميز بين مفهومي الإفصاح المثالي والإفصاح الواقعي حيث أن:[3]

1. **الإفصاح المثالي:** هو الذي يتحقق عندما تكون التقارير المالية المنشورة على درجة عالية من التفصيل والدقة والمصداقية، وان يتم عرضها بالصورة والوقت الذي يناسب احتياجات ورغبات كل مستخدم.

2. **الإفصاح الواقعي:** يوازن بين فائدة وكلفة المعلومات، ويرتكز على المبادئ والأصول المحاسبية والسياسة الإدارية، وتوجيهات جهات الإشراف والرقابة، ومصالح الأطراف المستخدمة للمعلومات.

---

[1] الابجي كوثر عبد الفتاح، **محاسبة المسئولية عن حماية البيئة في ضوء الفكر الإسلامي والمعاصر**، المؤتمر العلمي الدولي السنوي التاسع" اقتصاديات البيئة والعولمة "جامعة الزيتونة الأردنية،عمان، الأردن، أفريل 2009.

[2] نبيل عبد الرءوف إبراهيم، **مرجع سابق**. ص8.

[3] محمد عطية مطر وآخرون، " **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات – الإطار الفكري وتطبيقاته العملية**"، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان– الأردن،**1996** ، ص370.

3. **الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي:** لقد أظهر التطور في الفكر المحاسبي اتجاها متزايدا نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته وهو اتجاه يعرف بالإفصاح الإعلامي. ولقد ظهر هذا الاتجاه نتيجة التركيز على فائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات وضرورة ملائمتها لاتخاذ القرارات مما أدى إلى اعتبار الملاءمة إحدى الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية [1]

- وهناك أنواع أخرى من الافصاح وهناك من يقسمها إلى إفصاح مالي وإفصاح جوهري....[2]

الفرع الثالث: أهمية الإفصاح المحاسبي:

تظهر أهمية الافصاح من خلال تعدد المستفيدين من التقارير المالية، وحاجتهم لإفصاح أشمل عن المعلومات المالية والمحاسبية في إطار نشاطاتهم المختلفة. ولكن ترجع أهمية الافصاح بالقوائم المالية لثلاثة عوامل أساسية هي: [3]

1- أنها تفصح عن متغيرات ذات إهتمام مباشر للعديد من الأطراف؛

2- تعتبر القوائم المالية أكثر مصادر المعلومات إعتمادية؛

3- تكلفة الحصول على المعلومات بالقوائم المالية رخيصة جداً، حيث أن تكلفة إعداد تقارير خاصة للمستخدمين المختلفين ممكن أن تفوق العوائد المتوقعة من ورائها.

يمكن القول أن دور الافصاح بالقوائم المالية هو تقليل حالة الغموض بالنسبة لمستخدميها، بغرض المساعدة في اتخاذ قرارات رشيدة، وهذا راجع إلى سببين رئيسين للإفصاح هما: [4]

---

[1] محمد رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبى – مدخل نظرية المحاسبة** ، ط1 ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان , 2001 , ص 447

[2] علاء عامر، **الشفافية في سوق المال (آليات تفعيل الشفافية)**، ندوة بعنوان: نحو مجتمع أكثر شفافية، مركز الدراسات السياسية و الاستراتيجية بالأهرام بالتعاون مع المعهد الدنماركي المصري للحوار: العين السخنة – مصر– ، 19–20 ديسمبر 2006.

[3] محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سابق**، ص580

[4] **نفس المرجع**، ص(580–581).

1- تقليل مخاطر ممولي رأس المال، للتمكن من تقييم العائد المتوقع لفرص الاستثمار ومقابلته بالمخاطر؛

2- إعلام كل من تؤثر نشاطات وعمليات الشركة على حياتهم ومستواهم المعيشي، وذلك لتمكينهم من التأثير على تصرفات الشركة إذا رغبوا في ذلك بعد إستعراض الافصاح بالقوائم المالية.

من هنا فأهمية الافصاح تنبع من أن مخرجات النظام المحاسبي (التقارير المالية) هي مصدر مهم ووحيد للمستخدمين للحصول على معلومات الشركة. وبالتالي حتى تكون مخرجات النظام المحاسبي موضوعية ومفيدة وتحظى بثقة المستخدمين وتلبي إحتياجتهم، لابد أن يتم إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة بين جميع الأطراف التي لها مصالح بالشركة. ولزيادة الثقة في القوائم المالية يجب مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد، وهو ما ساهم بشكل ملحوظ في ظهور موضوع الافصاح المحاسبي و زيادة أهميته.

إن نظام المحاسبة الجيد يبنى على معايير محاسبية جيدة تعكس الأحداث الاقتصادية للمؤسسة التي يتم إيصالها للمستخدم. وغياب معايير موحدة، يشعر المستخدم بأن زيادة الافصاح بالقوائم المالية ستكون مفيدة. ولكن الإفصاح الجيد لا يحل محل المحاسبة الجيدة، بل يعملان معا.[1] ومن هنا فإن أهمية الافصاح المحاسبي تكمن في: [2]

- يساعد على توفير المعلومات في التقارير المالية للمساهمين في بيان مدى نجاح الادارة في إدارة الأموال إدارة إقتصادية تهدف إلى تنمية حقوقهم؛

---

[1] **نفس المرجع**، ص ص(582-583).

[2] مسعود دراوسي، **القياس والافصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد: 06، الجزائر، جوان 2012، ص396.

- تساعد التقارير المالية في إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للمؤسسة؛
- تساعد المعلومات المالية في رسم الخطط والبرامج لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- تساعد معلومات قائمة الدخل مثلا على بيان جهود الادارة في مجال خلق الايرادات ونجاحها في تحقيق الربحية خلال مدة معينة بالإضافة لبيان أثر قرار التمويل والاقتراض على نتيجة الأعمال؛
- تقديم معلومات ذات أثر مالي للجهات المختلفة مثل مصلحة الضرائب؛
- خدمة هؤلاء المستخدمين الذين لهم قدرة محدودة او سلطة ضعيفة في الحصول على المعلومات والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر أساسي للمعلومات حول الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة؛
- إمداد مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات المقارنة وتقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل؛
- وتقديم المعلومات الحقيقية والواضحة حول العمليات والأحداث المالية والتي تساهم في تحسين وظيفة التنبؤ، وتوضيح الفروض الخاصة بتلك العمليات والمفاهيم التي أسست عليها.

تشكل المؤسسات الصناعية عاملا هاما في إزدهار الأعمال، ولهذا تعد تقاريرها المالية من المصادر الهامة للمعلومات لمتخذي القرارات الاقتصادية، ويساعدهم في ذلك الافصاح الكافي للبيانات في تقييم المركز المالي والأعمال والانجازات التي تقوم بها المؤسسات الصناعية، وفهم

المواصفات الخاصة لطبيعة أعمال هذه المؤسسات.[1]

المطلب الثاني: المقومات الأساسية للافصاح المحاسبي ومتطلباته المستقبلية:

تحتاج المعلومات المحاسبية المفصح عنها إلى مقومات أساسية، كما أن لها متطلبات قد تكون الحاضرة و مستقبلية.

الفرع الأول: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يرتكز الافصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على مقومات رئيسة وهي: [2]

1) تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

تتعدد الجهات أو الفئات التي تستخدم المعلومات المحاسبية كما تختلف طرق إستخدامها، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من يستخدمها بصورة غير مباشرة، وأن أهمية تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات ركن أساسي لتحديد إطار الافصاح المناسب، حيث تنبع الأهمية من حقيقة أن الاغراض التي تستخدم فيها هذه المعلومات من الجهات المختلفة تكون أيضا مختلفة. فتحديد الخواص الواجب توافرها في تلك المعلومات سواء من حيث محتوى أو شكل أو صورة العرض، لأن مدى ملاءمة مجموعة من الإيضاحات المتوافرة في التقارير المالية يتوقف جانب كبير منها على مدى إمتلاك الجهة المستخدمة للتقارير من مهارات وخبرة في تفسير تلك الإيضاحات، وهذه الأخير قد لا تكون ملائمة لاستخدامات كل الجهات، وبناء على ذلك يجب إعداد تقارير مالية في ظل فرضية وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومات

---

[1] خالد الخطيب، **الافصاح المحاسبي للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولية رقم (1)**، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد02، سورية، 2002، ص154.

[2] معتز برهان جميل العكر، **أثر مستوى الافصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة في القطاع المصرفي الأردني –دراسة ميدانية على البنوك التجارية الأردنية–** ، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، الأردن، 2010/2009، ص ص(17–21).

المحاسبية لدى الجهات المستخدمة لهذه التقارير مما يضع معديها أمام خيارين هما:[1]

- إعداد تقارير مالي موحد وفق نماذج متعددة بحيث تعدد إحتياجات الجهات المستخدمة للتقارير. وخيار كهذا إضافة إلى صعوبة تطبيقه فإنه أيضا مكلف جدا ويتعارض مع مبدأ الجدوى الاقتصادية للتقارير التي تأكد أن تكلفة المعلومات يجب أن لا تزيد على العائد المتوقع منها؛
- إصدار تقرير مالي واحد لكنه متعدد الأغراض بحيث يلبي جميع احتياجات المستثمرين المحتملين وهذا الخيار أيضا مثل سابقه غير واقعي من الصعب تطبيقه لأن تطبيقه سيجعل التقارير المالية كبيرة الحجم ومفرطا جدا في التفاصيل.

إيزاء هذه المشكلة من الممكن إقتراح حل واقعي عبر تطبيق نموذج التقرير المالي الذي يلبي إحتياجات مستخدم يتم تحديده من بين الفئات المتعددة من مستخدمي التقارير، ويتم بعد ذلك جعل هذا المستخدم المستهدف محورا أساسيا في تحديد أبعاد الافصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية، و لكن وإن اتفق على مبدأ المستخدم المستهدف كقاعدة أساسية لتحديد أبعاد الافصاح المناسب في التقارير المالية، فمن الممكن الاختلاف بشأن تحديد هوية المستخدم المستهدف.[2]

2) أغراض إستخدام المعلومات المحاسبية:

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بخاصية الملاءمة، فقد عبرت الجمعية الأمريكية للمحاسبين **(AAA)**[(**)] في أحد التقارير الصادرة عنها: "في حين تعد الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الافصاح، وتعد

---

[1] محمد مطر ومحمد السيوطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات العرض والقياس والافصاح، ط2**، دار وائل للنشر والتوزيع،عمان– الأردن، 2008، ص337.

[2] **نفس المرجع**، ص338.

(**)American Accounting Association

الملاءمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، لذى تتطلب خاصية الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والافصاح عنها من جهة والغرض الرئيس لاستخدام هذه المعلومات من جهة أخرى"، وهذه نفس وجهة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **(AICPA)**[*].

3) طبيعة و نوع المعلومات المحاسبية التي يجب الافصاح عنها:

بعد تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية والغرض الذي يستخدم فيه تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الافصاح عنها وتتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الافصاح عنها في التقارير المالية والتي تحتوى على القوائم المالية المذكورة بإضافة إلى معلومات أساسية أخرى يتعذر الافصاح عنها في صلب القوائم المالية وتعرض في الايضاحات المرفقة في التقارير المالية.

وتعد القوائم المالية في الواقع بموجب مجموعة من المعايير والافتراضات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المهنيين مما ينشؤ قيود ومحددات على كل نوع وكمية من المعلومات التي تظهر في القوائم، ومن الافتراضات مثلا التقيد بمبدأ التكلفة التاريخية كأساس لإثبات وتقييم الأصول، مما يجعل مصداقية المعلومات التي تعرضها القوائم المالية في فترات التضخم عرضة للشك والتساؤل. ومن المبادئ التي تشكل قيدا على نطاق الافصاح المحاسبي مبدأي الأهمية النسبية والحيطة والحذر.[1]

ومما تقدم فإن توفير الافصاح المناسب في التقارير المالية يستوجب إعادة النظر في كثير من المبادئ والأعراف التي تحكم إعداد القوائم المالية، والخطوة الأولى تتمثل في إعادة ترتيب

(*) American Institute of Certified Public Accountants

[1] **نفس المرجع** ، ص342.

الأهمية النسبية للمبادئ المتعارف عليها وفق أولوية ترجح كفة مبدأ أو خاصية الملاءمة على ما عداها من الخواص الأخرى للمعلومات وهذا الترجيح يقود إلى توسيع نطاق الافصاح المرغوب في القوائم المالية، وذلك على أساس أن هذه الخاصية هي مبدئ رئيس للمعلومات التي يجب أن يتمحور حولها مفهوم الافصاح المناسب مما يجعل من الضروري إجراء نوع من المقايضة بين خاصية الملاءمة والخواص الأخرى للمعلومات والتي تمثل قيدا على ملاءمتها. [1]

4) أساليب وطرق الافصاح عن المعلومات المحاسبية:

بما أن البدائل المختلفة من أساليب وطرق عرض المعلومات في التقارير المالية تترك آثارا مختلفة على متخذي القرارات، لدى يتطلب الافصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، فمن المهم أن يراعي معدو القوائم المالية عدم عرض معلومات يصعب الاهتداء إليها، ويتم الافصاح عن المعلومات المؤثرة على قرارات المستخدم المستهدف في القوائم المالية، بينما الافصاح عن المعلومات الأخرى التفصيلية يتم بوسائل عديد تتوقف المفاضلة بينها حسب طبيعة المعلومات المطلوبة وأهميتها: [2]

- **الإفصاح من خلال القوائم المالية:** وتظهر المعلومات الأساسية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب القوائم، فقائمة المركز المالي تظهر بنود أصول وخصوم المؤسسة، ويمكن الإفصاح الملائم بإعادة تبويب بنود الأصول والخصوم إلى ثابتة ومتداولة...
- **استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها:** لدى مستخدمي المعلومات والتي تعبر عن

---

[1] **نفس المرجع** ، ص343.

[2] مجدي أحمد الجعبري، **الافصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية (دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات (سابك) شركة مساهمة سعودية (على الخط)**، مجلة الأكاديمية العربية في الدانيمارك، كلية الادارة و الاقتصاد، قسم المحاسبة، العدد:09،(د.ت)، على الرابط: < rooad.net/uploads/news/ifsah.doc >، (تاريخ التحميل: 2014/12/25)، ص18.

المعنى الدقيق لها، مع مراعاة توحيدها في جميع التقارير حتى يستفيد منها المستخدم وإلا أصبح الإفصاح مضلل.

- **معلومات بين أقواس:** يتم ذلك في صلب القوائم المالية في حالة البنود المتعذر فهمها من عناوينها فقط دون إسهاب وتطويل، لذلك يمكن شرحها في ملاحظات مختصرة بين الأقواس كطريقة تقييم بند معين...
- **الملاحظات والهوامش:** تعتبر من وسائل الإفصاح الهامة لما توفره من معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية إلا أنه لا يجوز الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضا عن القوائم المالية.
- **التقارير والجداول الملحقة:** تستخدم لإظهار بعض المعلومات الإضافية التي يصعب بل يستحيل إظهارها في القوائم المالية، وقد تستخدم ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في صورة تقارير مستقلة.
- **تقرير رئيس مجلس الإدارة:** يعتبر متمما للقوائم المالية وبدونه يصعب تفسير الكثير من معلوماتها.
- **تقرير المراجع الخارجي:** يعتبر وسيلة إفصاح ثانوية، حيث أنه يمكن أن يؤكد إفصاح أو عدم إفصاح معلومات معينه عن طريق الملاحظات أو التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره.

5) الموازنة بين التكلفة والمنفعة:

تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيد أكثر منها خاصية نوعية. فالمنفعة المأخوذة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في تزويد هذه المعلومات. ولكن تقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيس على التقدير. وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من

أجلهم المعلومات،[*] لهذه الأسباب فإنه من الصعب إجراء إختبار التكلفة والمنفعة في حالة معينة، ومع هذا، فإن واضعي المعايير، بشكل خاص، وكذلك معدي ومستخدمي القوائم المالية يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد.[1]

الفرع الثاني: متطلبات الافصاح المحاسبي:

إن الأساليب والطرق المستخدمة في الافصاح المحاسبي تعمل كلها على توضيح المعلومات المقدمة لمستخدميها، ولزيادة قدرة الاستفادة المرغوبة من كل مستخدم للتقارير المالية، ولهذا كان ولا بد من معرفة متطلبات الافصاح التي تنشذها الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات، سواء كانت هذه المتطلبات تاريخية أو حالية أو مستقبلة يمكن أن تتنبأ بها المؤسسة بكل مصداقية.

1) متطلبات الإفصاح العامة:

يتضح من جدول 1 الموالي أن طرق الإفصاح ومتطلباته العامة من معلومات مالية أو غير مالية تعتبر كنموذج للإفصاح يمكن الاسترشاد به للحكم على مدى كفاءة المعلومات الواردة بالتقارير المالية، كما أن استخدام أي طريقة مناسبة من الطرق السابقة يتوقف على درجة الإفصاح المرغوب فيها وأهميتها.

كما وضعت لجنة البورصات بالولايات المتحدة متطلبات خاصة للإفصاح حماية للمستثمرين ومساعدة لهم عند اتخاذ قرارات معينة تتعلق بشراء أو بيع الأسهم في سوق الأوراق

---

[*] على سبيل المثال فإن توفير معلومات إضافية للمقرضين يمكن أن يقلل من تكاليف الاقتراض على المؤسسة.

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية (**أسس الاعداد والعرض والتحليل، الغش في التقارير المالية....**)، مرجع سابق، ص ص(93-94).

المالية، حيث يتعين الإفصاح عن المعلومات التالية: [1]

- كل ممتلكات المؤسسة ونشاطاتها من إنتاج وتسويق وتوزيع، عدد العمال، المبيعات، صافي الربح؛
- الاستثمارات في شركات تابعة.
- القوائم المالية بعد مراجعتها، بالاضافة إلى جداول أخرى: كجدول الأصول الملموسة وغير الملموسة، جدول بالاهتلاكات، جدول بالسندات والمستهلك منها، جدول بالاحتياطات والمخصصات؛
- الإفصاح عن تغييرات في السياسة المحاسبية؛
- عقود الإيجار طويلة الأجل وكيفية معالجتها محاسبيا؛
- الالتزامات المحتملة، وسياسات الشراء، بالإضافة إلى سياسات التقاعد ونهاية الخدمة للعاملين.

وفيما يلي جدول 1 الذي أشرت له سابقا، حيث يوضح طرق الإفصاح ومتطلباتها وأهميتها النسبية:

---

[1] ناصر دادي عدون ومعراج هواري، **دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** < www.kantakji.com/fiqh/Files/Manage/917.doc >، (تاريخ التحميل: 2012/11/10)، ص ص(11-12)..

جدول 1: جدول يوضح طرق الافصاح العامة:

طرق الإفصاح	متطلبات الإفصاح	الأهمية النسبية
1-القوائم المالية	وتشمل على قوائم أساسية وهي: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغيير في حقوق الملكية، قائمة التدفق النقدي.	تعتبر القوائم المالية الأساسية العمود الفقري للإفصاح ويراعي في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة وأيضا ما يتعلق بالتبويب، التوحيد والأرقام المقارنة عن سنتين ماليتين.
2- الملاحظات والهوامش	وتكون أسفل القوائم المالية: - طرق تقويم المخزون؛ - طريقة الاهتلاك المطبقة؛ - التزامات محتملة؛ - أحداث وقعت بعد اعداد الميزانية؛ -أثر التحويلات للعملات الأجنبية؛- التغير في السياسات المحاسبية.	وهذه الملاحظات تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية، وتشتمل على بيانات مالية غير واردة فيها.
3-تقرير مراجع الحسابات الخارجي	أهم ما ستضمنه: - مدى تطبيق المبادئ المحاسبية؛- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية؛ - أحداث مهمة وقعت بعد إعداد القوائم المالية؛ - نتيجة الفحص المستندي والفني للعمليات المالية.	- يزيد من ثقة المستفيدين في المعلومات الواردة بالقوائم المالية؛ - على ضوء التقرير تتحدد مسؤولية المراجع تجاه الغير.
4- الإيضاحات	وتوضح: - أي ضمانات على أحد الأصول؛ - سعر السوق وسعر الشراء للأوراق المالية وتكلفتها؛ - سعر السوق وسعر التكلفة للبضاعة الباقية.	تحتوي على معلومات غير واردة بالقوائم المالية أو الملاحظات المكملة .
5-جداول إحصائية	أهم هذه الجداول: - تحليل الأصول، الاهتلاك؛ - تحليل المصروفات إلى ثابت ومتغير؛ - بيان المبيعات، تكلفة المبيعات.	توضح للقارئ نتيجة نشاط المؤسسة بصورة مختصرة
6- تقرير الإدارة	- معلومات عن أهداف المؤسسة ونشاطها الحالي والمستقبلي؛ - أحداث غير مالية تؤثر على المؤسسة في المستقبل؛ - الطاقة الإنتاجية؛- مشاكل خاصة بالإنتاج أو التوزيع.	يتضمن كل معلومات غير مالية قد تؤثر على المؤسسة مستقبلا و تفيد في التنبؤ.
7- هيئة الأوراق المالية	- الإفصاح عن الأمور الجوهرية والأحداث الهامة؛ - الإفصاح عن إدراج اسم المؤسسات المساهمة العامة؛ - الإفصاح المتعلق بشركات الوساطة المالية؛ - تعامل الأشخاص المطلعين بالأوراق المالية؛ - المعايير المحاسبية؛ - معايير التدقيق والشروط الواجب توافرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة اللجنة.	يتضمن كل معلومات مالية قد تؤثر على الشركة وعلى مستخدمي التقارير المالية حاليا وفي المستقبل وتفيد في التنبؤ لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

المصدر: ناصر دادي عدون و معراج هواري، **دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** < www.kantakji.com/fiqh/Files/Manage/917.doc >، (تاريخ التحميل: 2012/11/10). ص10.

2) متطلبات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المستقبلية :

أشارت الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية إلى مجموعة من المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية المستقبلية منها: [1]

- عملية التنبؤ المالي تعتبر من الأحداث التي تقتضي الإفصاح الكامل عنها، ولذا يجب على الشركة الراغبة في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية أن تتأكد من أن التنبؤ قد تم عن فترة مالية قصيرة (سنة أو ستة أشهر)، إضافة لوجود نظام للموازنات التقديرية يساعد مسئولي الشركة على القيام بعملية التنبؤ؛
- إن التنبؤ بالمعلومات المحاسبية يجب أن يشتمل على الأقل العناصر المتعلقة بالمبيعات في السنة المقبلة، الدخل قبل الضرائب وصافي الدخل، ونصيب السهم من الأرباح في العام المقبل، ويتعين على الشركات التي تفصح عن مثل هذه العناصر أن تشير إلى الفروض التي تم عليها التنبؤ والأسباب الداعية لتغييرها من سنة لأخرى، وكذا بيان الفرق بين القيمة الفعلية والتنبئية وتفسير أسباب الانحراف؛
- إن التنبؤ يجب أن يكون في حدود القوائم المالية الأساسية وعناصرها وأي إيضاحات مكملة لها، مما يقتضي الأمر التزام الشركات عند القيام بعملية التنبؤ بإتباع المبادئ المحاسبية السليمة.

كما يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة والمتوقع استخدامها في الفترة التي تغطيها التنبؤات، وعندما تختلف أسس المحاسبة المتوقع استخدامها عن الأسس المستخدمة في

---

[1] نزار النعسان، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات المساهمة (دراسة لمدى التزام الشركات المساهمة بمعايير المحاسبة الدولية)**، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سورية، 2005/2004، ص ص(32-33).

القوائم المالية التاريخية فإنه يجب تسوية النتائج المحسوبة طبقاً للأساسين.

وقد أصبح الإفصاح عن تنبؤات الإدارة في التقارير الخارجية اتجاهاً تتبناه الكثير من الشركات والمنظمات المهنية والجهات الحكومية على الرغم من وجود بعض الاعتراضات على هذا النوع من الإفصاح، وذلك لأن الإفصاح عن تنبؤات الإدارة يعتبر عاملاً مهما في تحليل الاستثمار، كما أن تنبؤات محللي الاستثمار تتحسن بعد الإفصاح عن تنبؤات الإدارة.

المطلب الثالث : تأثر الافصاح بتنوع الاحتياجات من المعلومات:

إن غياب المعلومات يفسح المجال لاستغلالها من قبل عدد محدود من المتعاملين في إنجاز معاملات غير عادلة، لأنها تقوم على استغلال معلومات لا يملكها غيرهم، وبالتالي فحصول بعض المتعاملين على معلومات مهمة غير منشورة قبل غيرهم، يمكنهم من تحقيق أرباح مميزة.[1]

الفرع الأول: أثر عدم تماثل المعلومات:

يعمل الإفصاح على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية، وبالتالي زيادة كفاءة السوق المالي وصولا إلى الأسعار الحقيقية للأسهم، إلى جانب زيادة حجم العمليات وتوفير السيولة.

1) سلوك الادارة في الافصاح:

ففي ظل كفاءة السوق يسعى كل طرف جاهدا لتحقيق أغراضه الذاتية دون الاخلال بالتوازن القائم في السوق. ولتحقيق كفاءة السوق عن طريق الافصاح الذاتي عن المعلومات المحاسبية للجمهور، تعمد إدارة الشركات لطمأنتهم بصدق البيانات المفصح عنها، مدعمة بتقرير

---

[1] المعتصم بالله الغرياني، **حوكمة الشركات المساهمة –دراسة في الأسس الاقتصادية و القانونية**، ط1، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2008، ص ص (149–150).

مراجع الحسابات الخارجي، وهناك ثلاث نظريات تفسر سلوك الادارة بالنسبة للإفصاح تتمثل في:

1- **نظريات التعاقد الكفؤ:** وفقا لهذه النظرية، فإن كافة الأطراف تتصف بالرشد الاقتصادي، فتحاول كل منها تخفيض تكاليف الوساطة عن طريق التعاقد فيما بينها لمنع استغلال طرف لطرف آخر. فدرجة الافصاح تزداد بزيادة حجم الشركة وارتفاع نسبة ديونها الخارجية وزيادة سيطرة مدرائها؛

2- **نظرية السلوك الانتهازي:** تفترض هذه النظرية أن اختيار الطرق المحاسبية وشكل الافصاح يتأثر بالسلوك الانتهازي للمدراء، أي أنهم يحاولون تعظيم ثرواتهم (ملكيتهم للأسهم والمكافآت)، وبالتالي يختارون من الطرق المحاسبية التي من شأنها زيادة أرباحهم المالية؛

3- **نظرية توفير المعلومات:** تقوم المدراء باختيار الطرق المحاسبية وشكل الافصاح بطريقة تعكس القيمة الاقتصادية للشركة، بحيث تساعد المستثمرين على تقدير التدفقات النقدية من استثماراتهم.

2) التجاوزات في الافصاح:

فإرتكاب أخطاء عن قصد أو حدوث تجاوزات في البيانات المحاسبية يعتبر تلاعبا محاسبيا يهدف إلى التأثير على إتجاه السوق، كما أن إجراء تغيير في الطرق والسياسات المحاسبية في الشركة من شأنه أن يغير من النتائج المحققة. ويمكن إظهار بعض التجاوزات فيما يلي:[1]

- **التلاعب في الدفاتر والسجلات:** قد يتعمد المحاسب ارتكاب عمليات وهمية في دفاتر وسجلات الشركة بغية تغطية تلاعب ما، كإضافة أسماء وهمية إلى كشف أجور العمال أو

---

[1] شريف غياط وفيروز رجال، **حوكمة الشركات: أداة لرفع مستوى الإفصاح ومكافحة الفساد وأثرها على كفاءة السوق المالي (على الخط)**، مجلة الأكادمية العربية في الدنمارك (دورية علمية محكمة نصف سنوية تصدرها ألاكاديمية العربية، الدنمارك، العدد 11و12، 2012، على الرابط: <http://www.ao-academy.org/periodics.html>، (ت.ت 2014/11/10)، ص210.

تزوير الفواتير...إلخ.

- **التلاعب في حسابات الشركة:** قد تتبع الشركة طرقا غير مشروعة قصد التأثير على دلالة القوائم المالية وعلى نتيجة الشركة ومركزها المالي، ويمكن أن يكون التلاعب قصد تضخيم نتيجة الدورة أو العكس.
- **التعامل الداخلي:** ويقصد به استغلال المعلومات الداخلية من قبل الأشخاص المطلعين أو غير المطلعين، ممن آلت إليهم معلومات داخلية في تحقيق مكاسب مادية أو معنوية.[1]

الفرع الثاني: صعوبات الافصاح المحاسبي:

تعاني عملية الافصاح من صعوبات شتى نذكر منها:[2]

- **السرية المهنية:** عدم الافصاح عن كل المعلومات من صاحب المؤسسة؛
- **العوامل البيئية:** تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب متعددة إجتماعية وإقتصادية...إلخ؛
- **عوامل تتعلق بالمعلومات:** تتأثر درجة الافصاح بخاصية الملاءمة والثقة، وقابلية التحقق والمقارنة؛[3]
- **عوامل تتعلق بالمؤسسة الاقتصادية:** كالحجم، درجة هيمنة المساهمين، القوانين، ضوابط

---

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص144.

[2] مسعود دراوسي، **مرجع سابق**، ص397.

[3] خليل عبد الرزاق وعبدي نعيمة، "**الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد SCF و تحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة و المعايير الماسبية الدولية IAS/IFRS**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة **(IAS/IFRS)** و المعايير الدولية للمراجعة **(ISA)** : التحدي، جامعة سعد دحاب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، أيام 14/13 ديسمبر 2011، ص ص(2-3).

التدقيق؛

- تشريعات محلية ومحاسبية وتعليمات خاصة بالافصاح داخل المؤسسة لأغراض ضريبية ورقابية...إلخ.

إن الإفصاح عن المعلومات المالية المنتجة داخل الشركة وتطهيرها من كل الشوائب والضبابية التي تعتليها، قد يجعلها أكثر نفعاً لمستخدميها، وبهذا تكتسب الثقة التي توجههم للاستثمار فيها وتجعلها أكثر تحكما في المعلومات وتساعدها على إتخاذ القرارات، فالتكاليف التي تتكبدها الشركة من جراء الافصاح عن حقيقة وضعيتها، ستعود عليها إما بالربح أو الخسارة، لكن عدم الافصاح قد يؤدي إلى تكاليف وخسائر ومخاطرة أكبر، فتوفير الجو الملائم للادارة والمستثمرين على حد سواء يولد الثقة والمصداقية للمعلومة المقدمة للمتعاملين الداخليين والخارجيين، وهذا ماينتج الشفافية.

المبحث الثالث: ضرورة الافصاح عن المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية:

دون الافصاح عن المعلومات المحاسبية لن تكون هناك تقارير مالية، ومع الضرورة المفروضة على الشركات باعلام الأطراف المستخدمة للتقارير عن حالتها وأوضاعها، وكذلك إشتداد المنافسة على إستقطاب رؤوس الأموال، أدى هذا إلى تنوع عمليات الافصاح وتطوره وزيادة الحاجة إلى التوسع فيه خاصة في ظل الأزمات العالمية وضعف المعلومات المفصح عنها وكثرة التضليل والتلاعب في التقارير المالية المنشورة.

المطلب الأول: تطور عملية الافصاح وأسباب الحاجة إليه في التقارير المالية:

سنتناول في هذا المطلب معايير الافصاح وتطورها وأسباب عمليات الافصاح في التقارير المالية.

الفرع الأول: معايير الإفصاح ودورها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية:

إن ضرورة الافصاح الشامل تدعو إلى الافصاح عن السياسات والمعلومات المحاسبية والمالية فالضرورة تقتضي عدم إخفائها عن مستخدميها، فإخفاء المعلومات المهمة أصبح جناية في حق مستخدميها، ولهذا أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية معايير خاصة بالافصاح وهي كالتالي:

1) **عرض القوائم المالية:** يتضمن معيار المحاسبة الدولي IAS1 "عرض القوائم المالية" كل ما يتعلق بإعداد القوائم المالية من قواعد ومبادئ محاسبية وطرق العرض.[1] ويهدف هذا المعيار إلى وصف أسس عرض القوائم المالية بهدف ضمان قابلية المقارنة بين الفترات المالية المختلفة،

---

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS 2007**، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان –الأردن–، 2008، ص 94.

وكذلك المقارنة بين قوائم المؤسسات التي تعمل في نفس المجال، وحتى تكون القوائم ذات جودة عالية لابد أن تحتوى على بيانات ملائمة وذات مصداقية وموثوقية، [1] وهذا يتطلب تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في عرض البيانات.

إن الهدف من القوائم المالية هو توفير معلومات عن المركز المالي للمؤسسة ونتيجة اعمالها وتدفقاتها النقدية، حتى تكون البيانات التي تحتويها القوائم المالية مفيدة في اتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد والملائم لشريحة عريضة من مستخدمي القوائم المالية، التي تتكون من مجموعة من القوائم التي اشرت لها سابقا.[2]

2) **الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة IAS 24:** إن معرفة المعاملات (الشراء، البيع، الاقتراض، من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة...) التي تتم بين المؤسسة والمؤسسات الأخرى أو الأطراف التي لها تأثير مباشر أو غير مباشر على قرارات المؤسسة (لديها مصالح مشتركة)، أصبح من إهتمامات أصحاب المصالح. ولهذا لابد من ضمان أن تحتوي القوائم المالية للمؤسسة على الافصاحات اللازمة لجذب الإنتباه حول إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة القائمة لدى هذه الجهات، حتى يتم التأكد من شفافية تلك المعاملات. [3] وتكون المعلومات المقدمة صادقة وشفافة.

3) **معيار الأدوات المالية – الإفصاح IFRS7:** إن تطور وسائل الاتصال، وتعزيز حرية انتقال رؤوس الأموال، ساهم في نشوء أدوات مالية جديدة، وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلالها، مما جعل المؤسسات والهيئات المحاسبية الدولية تضع قواعد وأسس للإفصاح عنها، وذلك

---

[1] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص ص(20-21).

[2] **نفس المرجع**، ص ص(22-23).

[3] **نفس المرجع**، ص 382.

بهدف تعزيز خاصية الملائمة المعروضة في التقارير المالية، ولهذا تم إصدار المعيار IFRS7 لتخصيصه فقط للإفصاح بالمخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية. فالمعيار يهدف إلى بيان متطلبات الافصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدمي تلك القوائم من تقييم:

- الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمؤسسة؛[1]
- طبيعة ومدى المخاطر المتعلقة بالأدوات المالية كمخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق... التي قد تتعرض لها المؤسسة، وما تشكله هذه الافصاحات من زيادة المعلومات عن الأدوات المالية ووضوحها وشفافيتها والتي تمكن المستفيدين وأصحاب العلاقة باتخاذ قراراتهم، خاصة مع ظهور مشاكل ناجمة عن عدم كفاءة المعلومات المفصح عنها.[2]

كما على المؤسسة أن تفصح عن فئات الأصول والمطلوبات في الميزانية بالقيمة الدفترية وبالقيمة العادلة وكذلك الأرباح والخسائر.[3]

تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكملة للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول والمطلوبات المالية الواردة في معياري المحاسبي الدولي رقم 32 (الادوات المالية: العرض) ورقم 39 (الادوات المالية: الاعتراف والقياس) ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم 9 (الأدوات المالية).

4) **الافصاح عن المصالح في الشركات الأخرى IFRS12:** صدر هذا المعيار في ماي

---

[1] طارق عبد العال حماد، **دليل معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها (حالات عملية محلولة)**، ج2، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية –مصر–، 2008، 439.

[2] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS 2007، مرجع سابق**، ص302.

[3] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص ص(720–721).

2011 ليحل محل الافصاحات التي كانت واردة في كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم27 (القوائم المالية الموحدة والمنفصلة)، ومعيار المحاسبة الدولي رقم28 (الاستثمارات في الشركات الزميلة)، والمعيار المحاسبي الدولي رقم31 (الحصص في المشاريع المشتركة) والذي تم إلغاؤه. ويهدف هذا المعيار إلى الطلب من المؤسسات الافصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم:

- طبيعة المخاطر المرتبطة بمصالح المؤسسة مع المؤسسات الأخرى؛
- تأثير مصالح المؤسسة (مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية) في المؤسسات الأخرى؛
- عندما لا تلبي متطلبات الافصاح التي يتطلبها هذا المعيار والمعايير الأخرى، فإن على المؤسسة الافصاح عن أية معلومات إضافية ضرورية لتحقيق الأهداف التي يتطلبها المعيار.[1]

الفرع الثاني: تطور عملية الافصاح في التقارير المالية:

يتعين الاعتراف بشكل كبير بأن عملية المحاسبة والمساءلة للمؤسسات تمتد لأبعد من مستثمريها ودائنيها، ويرجع ذلك إلى سببين هما:[2]

1) أن المجتمع قد عهد المؤسسة بإدارة مواردها النادرة، ما جعلها مسؤولة عن توفير معلومات لأعضاء المجتمع بشكل يمكنهم من تقييم ما إذا كانت الموارد قد استخدمت بشكل كفء وفعال؛

---

[1] **نفس المرجع**، ص 814.

[2] أمين سيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، الدار الجامعية، الاسكندرية –مصر، 2004، ص ص(285–287).

2) تؤثر أنشطة المؤسسة على أنماط معيشة الأفراد بخلاف المستثمرين أو الدائنين، ويحتاج هؤلاء الأفراد المعلومات حتى يتمكنوا من تكوين الرأى بخصوص أداء المؤسسة في مجالات اهتمامهم.

اعتمادا على إدراك الأفراد فقد يرغبون في اتخاذ بعض الاجراءات والتصرفات الملائمة للتأثير على أنشطة المؤسسة، هذا المفهوم الواسع لمسؤولية المؤسسة عن الافصاح تم الاعتراف به وقبوله لعقود عديدة. وقد تم إثبات ذلك بالإشارة إلى أن تعظيم المؤسسة لأسهم المساهمين خلال الأجل الطويل يتم عن طريق التوفيق بين مصالح كافة الأطراف عملاء وموردين وعاملين... بالإضافة لحملة الأسهم. فمستخدمي التقارير المالية هم مجموعة متنوعة من الأفراد يكونون معا ما يعرف بأصحاب المصلحة أو ذوي الشأن بالمؤسسة.

إن مجال الافصاح المحاسبي مازال يتطور، ولكن توجد هناك قضيتين لم يتم حلهما بعد، هما:

- **القضية الأولى:** ليس هناك إطار عام مقبول بشكل متعارف عليه يقوم بتوفير المعلومات للمستخدمين الذين يصعب تحديدهم، كما أن عددهم واحتياجاتهم للإفصاح في تزايد مستمر بشكل ملحوظ؛
- **القضية الثانية:** غالبا ما يكون من الصعب تتبع عوائد وتكاليف الافصاح، حيث أن تنوع وتشتت المستخدمين وكيف يستفيدون من الإفصاح تعد مشاكل هامة عند تحديد العلاقة بين السبب والأثر.

الفرع الثالث: الأسباب المرتبطة بالافصاحات في التقارير المالية:

يوجد سببين رئيسين مرتبطين بالناحية الاقتصادية والاجتماعية للإفصاح في التقارير المالية

هما:[1]

- تخفيض عدم التأكد لموردي رأس المال (المستثمرين والدائنين) بحيث يمكنهم إستخدام المعلومات لترجيح العوائد المتوقعة لكل بديل لمواجهة مستوى المخاطر المرتبطة؛
- توفير معلومات ملائمة للأفراد والمجموعات الذين يتأثرون بالأنشطة التشغيلية للمؤسسات في نوعية حياتهم ومستوى معيشتهم.

بوجه عام يتم عمل الافصاحات لتوفر معلومات لتمكين متخذي القرار من اتخاذ قرارات رشيدة وللوفاء بالمتطلبات المفروضة خارجيا بالإضافة إلى تحقيق بعض الأهداف ذات المصلحة الذاتية.

ومن بين الأسباب المرتبطة بالافصاحات في التقارير المالية، نذكر: [2]

1. **دولية الأسواق المالية:** أصبحت الأسواق المالية العالمية تمثل مصادر قوية للحصول على رأس المال حيث يمكن للشركات أن تقوم بقيد أسهمها في بورصة الأوراق المالية. وتقوم هيئة سوق المال أو غيرها بوضع حد أدنى من متطلبات الافصاح عند تسجيل أسهم الشركة بالأسواق. أن عولمة الأسواق المالية خلقت إدراكا عميقا بين منظمي الأوراق المالية إلى ضرورة تقوية وتدعيم المتطلبات الالزامية للإفصاح.

2. **المتطلبات التشريعية والقانونية للافصاح:** في بعض البلدان يمثل قانون الشركات ونظام فرض الضريبة أكثر المتطلبات أهمية عند التطبيق المحاسبي وإعداد التقارير المالية، وقد تم تحديد تشريعات جديدة تتطلب إفصاحات إضافية في السنوات الحديثة.

3. **مهنة المحاسبة:** تطورت مهنة المحاسبة وأصبح لها تأثير قوي في كثير من البلدان فقامت

---

[1] **نفس المرجع**، ص 288.

[2] **نفس المرجع**، ص ص(**288-293**).

بتحديد متطلبات الافصاح في التقارير المالية. وقد فرض بالقوة على مهنة المحاسبة ضرورة دراسة القضايا الدولية المرتبطة بموضوعات مهمة، كموضوع المعاملات بالعملة الأجنبية. كما أن العديد من الافصاحات الاضافية المطلوبة لتعزيز قابلية مقارنة القوائم المالية تعد باستخدام معايير محاسبية لبلدان مختلفة.

4. **مجموعات المصلحة الخاصة ذات النفوذ:** هي مجموعات ذات نفوذ قوي لدرجة تجعل بعض الشركات تقوم بإفصاحات خاصة لتحقيق احتياجات تلك المجموعات من المعلومات. مثلا نقابات العمال التي قد تتفاوض بنجاح على أمور تتطلب إفصاحات خاصة ملائمة لها كظروف أمن العمل...، ولاشك أن طبيعة ودرجة التركيز على الافصاحات ذات المصلحة الخاصة تتباين وتتنوع حسب البلاد المختلفة.

5. **الافصاحات الاختيارية:** تقوم الشركة بعمل الافصاحات الاختيارية لمجموعة من الأسباب هي:

- **إعلام مستخدمي التقارير المالية:** حيث قد يتم إعلام هؤلاء المستخدمين بمجموعة من الموضوعات كالظروف التشغيلية والتوقعات المستقبلية وأسباب اتخاذ اجراءات أو تصرفات معينة للمؤسسة.
- **بناء إنطباع ذهني:** يتيح الافصاح الخاص بالتصرفات ذات المسؤولية الاجتماعية شعور ورضى بالعوائد الاقتصادية المستقبلية، كالافصاح عن نفقات حماية البيئية وتأمين ظروف العمل...
- **تجنب التنظيم أو الرقابة الحكومية المحتملة:** قد تقوم الشركة بعمل إفصاحات إختيارية إذا كان هناك مخاطر بأن عدم القيام بتلك الافصاحات قد يؤدي إلى التدخل أو الرقابة الحكومية. والهدف هو إحباط أي تصرف محتمل له آثار عكسية. وتحدد الادارة توقيت وطبيعة ونطاق الافصاحات.

- **تدنية تكلفة رأس المال:** يزيد أو ينقص الافصاحات الاضافية الاختيارية من مؤسسة لأخرى في ظل أسواق رأس المال العالمية. فقد يختار موردي رأس المال أحد الشركات بدلا لأخرى عند شعورهم بأن الأولى أقل مخاطرة، فلا شك أن الافصاحات تزيل أو تخفض من عدم التأكد المرتبط بالمستقبل.

تميل المؤسسة المساهمة في أسواق رأس المال العالمية للافصاح الإختياري عن مزيد من المعلومات بدرجة أكثر من المطلوب، فالتنافس على تمويل الاستثمار يعتمد على ذلك. لذلك يتم القيام بالافصاحات بفعل السوق وليس بالمتطلبات القانونية وعندما تقوم الشركات بإتخاذ سياساتها الخاصة بالافصاح، فإنها قد تجد أن الأفضل لها أن تذهب لأبعد من الحد الأدنى لمتطلبات الافصاح.

إن تحديد المستخدمين واحتياجاتهم من المعلومات ضروري لاتخاذ القرار بشأن أنواع الافصاحات التي يتم القيام بها، ومدى التفصيل المتعين توفيره. فمشكلة توفير المعلومات راجعة لتعدد المتغيرات وعدم الإجماع على الإفصاحات المطلوبة. وعند إختيار نظم المعلومات المحاسبية لابد من الموازنة بين تكاليف الافصاح عن المعلومات وعوائدها على مستخدميها وهذا أمر صعب، وليكن في علم المؤسسة أن المعلومات المتحصل عليها من خلال الافصاحات قد تستخدم لأغراض تكون أفضل مصلحة لها من توفيرها.

المطلب الثاني: الممارسات الخاطئة الشائعة في الإفصاح:

يساعد الإفصاح في إتمام وعرض وتحليل القوائم المالية المعدة من طرف الادارة ومعرفة السياسات المحاسبية المتبعة وغيرها من الأحداث المؤثرة على الشركة وقوائمها المالية وتفسيرها. ولذلك تهتم المعايير المحاسبية وقوانين سوق المال بتحديد حد أدنى لمتطلبات الإفصاح بالقوائم

المالية، كما تهتم البورصات بتقرير مجلس الإدارة والأحداث الجوهرية الطارئة، [1] كالمخاطر المرتبطة بقرار الاستثمار في ورقة مالية معينة، حيث يساعد الإفصاح الكافي في ترشيد قرارات الاستثمار نظرا لعدم إلتزام مسؤولي الشركات بمتطلبات الإفصاح لنقص الوعي أو لتعمد إخفاء بعض الحقائق عن المستثمرين, ويشمل ذلك ما يلي : [2]

1) **عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة:**

تتطلب قوانين وقواعد قيد الأوراق المالية بالبورصة أن تقدم الشركة علاوة على القوائم المالية المدققة، تقريرا من مجلس الإدارة يستعرض فيه الموقف المالي والتشغيلي للشركة، وسياستها المستقبلية والمخاطر المحيطة بأنشطتها والالتزام بمعايير المحاسبة في إعداد وعرض القوائم المالية، فالافصاح بالقوائم المالية قد لا يكون كافيا في حد ذاته لإعطاء صورة كاملة عن الموقف المالي والتشغيلي للشركة.(*)

---

[1] بالاعتماد على المراجع:

– جمال شحات، **كيف نمنع التلاعب في القوائم المالية (على الخط)**، 2010/4/6، على الرابط: **<ww.kantakji.com/media/2891/e134.docx>**، ص ص(5–6). وعلى الرابط: <http://jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?TID=7455> (ت التحميل: 2010/04/19).

– عمار بلعادي و رضا جاوحدو، **مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح**، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع ,رهانات وآفاق– ، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي – الجزائر، يومي 7 و8 ديسمبر 2010، ص9.

[2] مصطفي حسن بسيوني السعدني، **المسئولية القانونية لمراجع الحسابات وبدل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية والدولية**، مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، شرم الشيخ– مصر، ماي 2007، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية 2007، ص ص(76–78).

(*) على سبيل المثال لم تفصح إحدى الشركات الخاصة (تتولى إدارة المدارس نيابة عن الجهات المالكة لها) عن أنها لم تقم بتحصيل جزءا كبيرا من ايراداتها وإنما قامت بإنفاقه لسداد أجور المدرسين والتكاليف التشغيلية الأخرى للمدارس التي تتولى الشركة أدارتها طبقا للعقود المبرمة بينهما, وعلى الرغم من ان الاعتراف بالإيرادات والمصروفات بقائمة الدخل لشركة الإدارة طبقا لمعايير المحاسبة، إلا أن ذلك لم يكن كافيا لبيان الاتفاق بين الشركة والجهة المالكة للمدارس على كيفية إدارة الإيرادات والمصروفات على النحو السابق.

2) **عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة:**

تتطلب معايير المحاسبة، وكذلك القوانين والقواعد المنظمة لأسواق الأوراق المالية أن تفصح المؤسسة عن معاملاتها مع الأطراف ذوى العلاقة، فضلا عن المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة وأقاربهم وكل مساهم مستفيد يملك نسبة معتبرة (تحددها قوانين السوق) من الأسهم العادية لراس مال المؤسسة. وعدم كفاية الإفصاح عن تلك المعاملات قد يكون مؤشرا على وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية وإجراءات الالتزام بقواعد حوكمة الشركات.[*]

3) **التلاعب في إعلان نتائج الأعمال بالإصدارات الصحفية قبل نشر القوائم:**

تقوم بعض الشركات بإصدارات بيانات صحفية في نهاية كل فترة محاسبية لإعلان نتائج أعمالها وذلك قبل نشر القوائم المالية، فيتم الإعلان عن أرباح مختلفة عن المحددة بمعايير المحاسبة كصافي الربح قبل المصروفات غير العادية وصافي الربح قبل خصم مصروف الإهتلاك (الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة)، وقد يترتب على ذلك تباس جوهريا في سوق المال نظرا لإختلاف قيمة الأرباح المعلنة عن صافي الربح طبقا لقائمة الدخل.

المطلب الثالث: الحاجة إلى التوسع في الافصاح:

يوجد إختلاف بين حملة الأسهم الحاليين والمرتقبين، فالمجموعة الأولى تريد معلومات تساعد على رفع قيمة أسهم المؤسسة حتى يحققون أرباحا من المضاربة فيها، أما المجموعة الثانية فتريد أن تنخفض أسهم المؤسسة حتى يستطيعون شراء قدر كبير من الأسهم ثم المضاربة عليها لرفع أسعارها حتى يحققون أرباحا منها. وهكذا نجد حالات متعارضة في إحتياجات مستخدمي

---

[*] وفي بعض الحالات قام المسئولون بالشركات بتنفيذ معاملات تقييم غير عادلة (مغالي فيها) بين الشركة وشركاتهم الخاصة أو شركات أقاربهم واستولوا على أموال الشركة أو حققوا منافع خاصة على حساب الشركة والمساهمين بها، ولم يتم الإفصاح عن هذه المعاملات.

التقارير المالية، وهذا ما أدى إلى الاتجاه نحو المزيد من التوسع في الافصاح بحيث يمكن لكل فئة أن تختار ما يلائمها من المعلومات.[1]

وطالما ليس متاحا في الوقت الحالي معرفة إحتياجات مستخدمي التقارير المالية على وجه التحديد، فإن التوسع في الافصاح يمكننا من عرض النماذج المحاسبية البديلة جنبا إلى جنب دون ما حاجة إلى التضحية بالمعلومات المتاحة حاليا، أي أن التقارير المالية الخارجية سوف تظل تقارير ذات غرض عام،[2] فالقاعدة الوحيدة التي يجب الاسترشاد بها في مجال التوسع في الافصاح هي التحقق من ملاءمة المعلومات المحاسبية الاضافية لمجموعة مهمة من الطوائف المتعددة التي تعتمد على التقارير المالية.

فاحتياجات مستخدمي القوائم المالية يمكن أن تكون مشتركة ومتجانسة أو مكملة لبعضها البعض ومتعارضة ولاشك أن وجود تعارض كبير في هذه الاحتياجات سيؤدي إلى مشاكل كبيرة سواء في مجال مدى الإفصاح أو في مجال الاختيار بين البدائل المحاسبية الواجب إتباعها. ومن هنا كان الاتجاه نحو التوسع في الإفصاح بحيث يمكن لكل فئة أن تختار ما يلائمها من المعلومات. [3]

الفرع الأول: التوسع في الإفصاح مفهومه، أهميته وأسبابه:

يحتاج مستخدم المعلومات لمعرفة حقيقة وضع المؤسسة المالي وآدائها الحالي، ولا يتم ذلك إلا بمعرفة حقيقة وصحة المعلومات والتقارير المالية المعروضة، وقد تكون هذه المعلومات غير

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سابق**، ص420.

[2] **نفس المرجع**، ص423.

[3] جميل حسن النجار، **التوسع في الإفصاح داخل القوائم والتقارير المالية لدى الشركات المساهمة العامة وأثره على النشاط الاستثماري " دراسة تحليلية للشركات المساهمة العامة في فلسطين"**، مجلة جامعة فلسطين للبحوث والدراسات، جامعة فلسطين، العدد:1، جانفي 2011.ص2.

كافية لوصول درجة الاقناع أو الاشباع، ولهذا يعمد المستخدم للحصول على معلومات أكثر من خلال التوسع في الافصاح.

1) تعريف التوسع في الافصاح:

عرف التوسع في الإفصاح بأنه الإفصاح عن معلومات كمية ونوعية وثيقة الصلة بالتقارير المالية السنوية من واقع معايير محاسبية جيدة ومنهج إفصاح كافي بحيث يسمح التوسع في الإفصاح الوفاء بجميع إحتياجات مستخدمي التقارير المالية.[1]

وعرف أيضا بأنه الزيادة في عرض المعلومات والنتائج ذات القيمة داخل القوائم المالية المقدمة للإستخدام العام مع مراعاة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. ويكون العرض طبقا لجميع السياسات المحاسبية المتاحة، والإفصاح عن معلومات غير مالية ومعلومات وصفية وأخرى تقديرية بجانب الأحداث التاريخية.[2]

فمن الباحثين من يميز بين هدفين للإفصاح بالنسبة للمؤسسة، الهدف السلبي الذي يجعل القوائم المالية غير مضللة لمستخدميها. بينما الهدف الايجابي يساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات استثمارية وائتمانية سليمة من خلال تدعيم مقدرتهم التنبؤية وتوفير المزيد من الفهم العام لأداء المؤسسة. [3]

2) أهمية التوسع في الإفصاح:

يعمل التوسع في الإفصاح على تجنب مشكلة إختيار البدائل المحاسبية، وتتمثل أهمية

---

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد والعرض والتحليل، الغش في التقارير المالية....)**. **مرجع سابق**، ص730.

[2] **نفس المرجع**.

[3] محمد سمير الصبان ورجب السيد راشد، **المحاسبة المتوسطة –أسس القياس والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص ص(99–100).

في:[1]

- يلبي كل احتياجات مستخدمي التقارير المالية على إختلاف إهتماماتهم ورغباتهم؛
- التوسع في الإفصاح عن السياسات المحاسبية والمعلومات الإضافية يساعد على الوفاء بالمسؤوليات الاقتصادية والاجتماعية التي فرضت على المؤسسات؛
- التوسع في الافصاح يزيد من فعالية التنبؤ المالي وبالتالي كفاءة القرارات المالية؛
- يؤدي لمعرفة كل المعلومات الكمية والنوعية التاريخية التي تقدم صورة واضحة عن المؤسسة؛[2]
- يقوم بإيصال المعلومات المالية وغير المالية لمستخدمي التقارير المالية بهدف تحقيق المنفعة المتبادلة بين أصحاب المصالح الخارجية والداخلية؛
- يقوي العلاقة بين المؤسسة ومستخدمي التقارير المالية ويزيد من ثقتهم بالمعلومات المنشورة كما تساعدهم على مقارنة المعلومات المقدمة وتعينهم على إتخاذ القرارات؛
- يسمح بعرض النماذج المحاسبية البديلة جنبا إلى جنب دون حاجة للتضحية بمعلومات متاحة.[3]

يتضح من خلال ما سبق أن التوسع في الافصاح لا يعني الاعتماد على القوائم المالية فقط بل يجب دعمها بمعلومات إضافية مفيدة وملائمة لجميع مستخدمي التقارير المالية بعيدا عن التضليل. فترجيح خاصية الملاءمة أدى إلى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب في التقارير المنشورة من زوايا متعددة، كالإفصاح عن معلومات جديدة لم تتضمنها القوائم المالية أو التوقعات المالية،

---

[1] جميل حسن النجار، **مرجع سابق**، ص ص(2-3).

[2] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد والعرض والتحليل، الغش في التقارير المالية....)**. مرجع سابق، ص407.

[3] عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سابق**، 416.

نسب إرتفاع التضخم...،[1] ولا شك أن التوسع في الإفصاح على هذا النحو قد يحد من أهمية اللجوء للمصادر الداخلية للحصول على معلومات إضافية بطرق غير رسمية لتحقيق مكاسب لفئة على أخرى.[2]

3) أسباب التوسع في الإفصاح:

يتم التوسع في الإفصاح في التقارير المالية وفقا للأسباب التالية :[3]

1. صعوبة تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية بشكل خاص؛
2. التأثير المختلف للمدخل الاجتماعي على الفكر المحاسبي، وأهم مظاهره انتشار المطالبات الخاصة بالتوسع بالإفصاح عن مدى مقابلة المؤسسة لمسؤولياتها الاجتماعية؛
3. يعتبر التوسع في الإفصاح امتدادا لفرض كفاءة السوق، فالمعلومات الإضافية سوف تنعكس بالضرورة على أسعار الأوراق المالية المتداولة بما يخدم كفاءة المستثمرين في توجيه إستثماراتهم وبما ينعكس بالنهاية على الرفاهية الإقتصادية للمجتمع؛
4. التأثيرات المتعددة للمدخل الأخلاقي على الفكر المحاسبي، خاصة فيما يتعلق بعدالة العرض والإفصاح لكافة الأطراف المعنية؛
5. كثرة وتعقد المتغيرات المحيطة بالمؤسسة الاقتصادية في الوقت الذي تفصح فيه التقارير التقليدية عن الأحداث المالية فقط، وبالتالي فهي لا توفر مقاييس مباشرة تفيد في تقدير المنافع والتكاليف؛
6. صعوبة تلخيص الأحداث الاقتصادية في تقارير مكثفة، وذلك بسبب تعقيد العمليات

---

[1] محمد عطية مطر... وأخرون ، **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات – الإطار الفكري وتطبيقاته العملية، مرجع سابق**، ص 377

[2] عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سابق**، ص 331.

[3] جميل حسن النجار، **مرجع سابق**. ص ص(3-4).

الاقتصادية في بعض المجالات، وترتب على ذلك التوجه نحو التوسع في الإفصاح باستخدام الإيضاحات التفسيرية للعمليات وأثارها المستقبلية؛

7. ضرورة تقديم المعلومات في الوقت المناسب، وذلك لزيادة الطلب عليها بهدف التنبؤ بالمستقبل؛
8. إعتبار المحاسبة كوسيلة للرقابة والتوجيه، حيث أصبح من الضروري التوسع في الإفصاح ليشمل التلوث البيئي، والنشاطات الإدارية، والأخطاء والبنود الإستثنائية، والتغيرات في السياسات المحاسبية.

4) خصائص التوسع في الافصاح:

إن التوسع في الإفصاح له مجموعة من الخصائص وهي كالتالي: [1]

1. التوسع في نطاق المستخدمين للمعلومات المحاسبية من حيث تقويم التقدم الإقتصادي والمساعدة في التقديرات الأساسية والقرارات الاستثمارية من أجل زيادة التنسيق الداخلي، وتلبية إحتياجات المستخدم المحدد من المعلومات، وإنشاء وتطوير ثقة الجمهور بأنشطة المؤسسة؛
2. التوسع في معلومات الأنشطة التشغيلية تذر أرباحا وتدفقات نقدية بسبب كشف المعلومات الداخلية؛
3. التوسع في طرق ووسائل الافصاح في القوائم المالية يؤدي إلى الانتقال لإفصاحات إعلامية (تثقيفية) متعددة ذات طابع إداري كتقارير محاسبة التسيير.

---

[1] **نفس المرجع**، ص 5.

الفرع الثاني: المنهج العلمي للتوسع في الإفصاح

يعتبر منهج التوسع في الإفصاح الحل العملي لمشكلة عدم إمكانية تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية من المعلومات لتنوعهم وأن احتياجاتهم غير معروفة بالتحديد، ولذلك يرى البعض ضرورة التوسع في الإفصاح لتغطية أكبر قدر من الاحتياجات،[1] دون أن ننسى حدود عملية التوسع هذه.[2]

ظهرت الحاجة إلى التوسع في الإفصاح بعد إزدياد أهمية خاصية الملاءمة، وترتب على ذلك ازدياد نطاق المعلومات المعروضة وكميتها في التقارير المالية. فالمفهوم الجديد للإفصاح المحاسبي لم يعد يقتصر على المعلومات المتصفة بدرجة عالية من الثقة والموضوعية والتي تناسب المستخدم العادي ذو الخبرة المحدودة في التحليل المالي، وإنما تتسع لتشمل أيضاً أية معلومات ملائمة يهتم بها المستخدم الواعي حتى وإن كانت تقديرية تحتاج في إعدادها ومراجعتها واستخدامها لقدر من الخبرة والمعرفة والاجتهاد الشخصي.[3] وأن مدى ملاءمة المعلومات طبقاً لهذا المدخل ينظر إليها من جانبين:

الجانب الأول: الملاءمة بالنسبة لنماذج اتخاذ القرارات:(*) من خلاله يتم النظر إلى المعلومات من حيث ملاءمتها لنماذج القرارات، وبناء عليه يتعين تحديد الفئات المستخدمة للتقارير المالية وتحديد النماذج المعتمدة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، ثم محاولة توفير المعلومات الملائمة لهذا

---

[1] **نفس المكان.**

[2] عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سابق**، ص ص(416-417)

[3] **نفس المرجع،(بتصرف)**، ص 331.

(*) هذا الجانب يكتنفه مشاكل كثيرة أهمها تعدد نماذج اتخاذ القرارات التي يجب استخدامها مع تعدد مجالات الاستخدام وتعدد المواقف التي يتعين مواجهتها، ولا شك أن محاولة الإفصاح عن كل المعلومات الملائمة لكافة النماذج القرارية المحتمل استخدامها سيجعل التقارير المالية المنشورة غير ملائمة للاستخدام الخاصة. فتطبيق الملائمة بالنسبة لنماذج اتخاذ القرارات مبررا للتوسع في الإفصاح لمقابلة أكبر قدر من الاحتياجات المشتركة.

الغرض، وبسبب تعدد نماذج القرارات وتعدد المشاكل التي يتعين مواجهتها، أدى ذلك إلى ضرورة التوسع في الإفصاح حتى يمكن مقابلة أكبر قدر ممكن من الاحتياجات المشتركة لهذه النماذج.[1]

الجانب الثاني: الملاءمة بالنسبة لأهداف متخذي القرارات: يتطلب منا تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية من المعلومات، وهنا تقابلنا مشكلة تعدد وتنوع الطوائف ذات المصلحة في تتبع اقتصاديات المؤسسة، وعلى ذلك فإن المعلومات التي يراد الإفصاح عنها ستعتمد على طبيعة الاحتياجات الخاصة (فعلية أو مفترضة) لفئة أو مجموعة من الفئات. ويلاحظ اختلافا في المعلومات المطلوبة حتى داخل الفئة الواحدة. [2] ومن هنا كان الاتجاه نحو المزيد من التوسع في الإفصاح لتتمكن كل فئة من إختيار ما يلائمها من معلومات. هذا المدخل يعمل على مواجهة مشكلة عدم تجانس احتياجات مستخدمي التقارير المالية.[3]

ولتحقيق التوسع في الإفصاح يتم تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية بالاعتماد على المعلومات الكمية والنوعية المختلفة سواء كانت إقتصادية أو مالية أو إجتماعية... الواجب الإفصاح عنها بافتراض أن هذه المعلومات أساس الاحتياجات.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على متطلبات التوسع في الإفصاح

العديد من العوامل تعترض سبيل تطبيق متطلبات التوسع في الإفصاح، وهذا الجانب يتمثل في:[4]

- **البيانات الإضافية** ستأثر سلبياً في قدرة الأفراد على تشغيلها والإستفادة منها في إتخاذ

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سابق**، ص ص(418-419).

[2] ناصر دادي عدون و معراج هواري، **مرجع سابق**، ص13.

[3] عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سابق**، ص ص(19-21).

[4] جميل حسن النجار، **مرجع سابق**. ص ص(7-8)

القرارات؛[1]

- تعارض مصالح المؤسسة مع أهداف مستخدمي التقارير المالية؛
- تؤثر الظروف البيئية المحيطة على متطلبات التوسع في الإفصاح وبشكل خاص طبيعة وشكل المؤسسات، وتقدم وإزدهار مهنة المحاسبة؛
- معايير التوسع في الإفصاح يجب أن تختلف بإختلاف أحجام المؤسسات وطبيعة نشاطها؛
- ضرورة إلزام المؤسسات الكبرى بالإفصاح عن بعض متطلبات التوسع في الإفصاح دون المؤسسات الصغيرة؛
- إلزام المؤسسات التي تتعرض لمخاطرة عالية نتيجة لطبيعة أعمالها أو لإعتبارات تنظيمية وفنية خاصة بالإفصاح عن عوامل المخاطرة دون المؤسسات الأخرى التي لا تتعرض لهذه الدرجة من المخاطرة.

ووفقاً للمقدرة الاستيعابية فان مستخدمي التقارير المالية يؤيدون منهج التوسع في الإفصاح نظراً لقصور متطلبات الإفصاح وفقاً للقوانين السارية المفعول عن تلبية إحتياجاتهم من المعلومات، أما رغبات الإدارة وحريتها في الأخذ بمتطلبات التوسع من عدمه، فهناك حافز لإدارة المؤسسات الناجحة لكي تفصح إختياريا عن المعلومات الملائمة التي لديها، وهذا الحافز يتمثل في رغبتها في تمييز نفسها عن المؤسسات غير الناجحة حتى وإن كان لها تأثيراً سلبيا على أسعار الأسهم، وفي حال ترك الحرية الكاملة لإدارة المؤسسة للتوسع في الإفصاح فإنها لن تفصح بالكامل عن المعلومات التي لديها، حيث تفاضل بين ثلاثة بدائل، فهي إما أن تفصح عن كل المعلومات الخاصة التي يؤدي الإفصاح عنها إلى التأثير سلبياً على القيمة الحالية لتدفقات المؤسسة النقدية

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سابق**، ص426.

إن كان ذلك من مصلحتها، أو أن تفصح عن كل المعلومات غير الخاصة إذا رأت أن المنافسين لن يستفيدوا منها في الإستدلال على المعلومات الخاصة التي تخفيها، أو أن تفضل عدم الإفصاح عن المعلومات غير الخاصة إذا رأت أن هناك إمكانية للإستدلال منها على المعلومات الخاصة التي تخفيها.

إن الذين يعارضون الإفصاح الإجباري عن طريق إصدار المعايير المحاسبية الملزمة فهم يرون أن إستراتيجية المؤسسة في الإفصاح تعتمد على درجة المنافسة داخل نطاق أعمالها وظروف عدم التأكد السائدة بالنسبة للطلب على السلعة، ففي بعض الأحيان يكون من مصلحة المؤسسة مشاركة المنافسين في المعلومات التي لديها، وفي بعض الأحيان الأخرى يكون من مصلحتها إخفاء هذه المعلومات، وبالتالي فهم يرون في ظل وجود حوافز متعارضة للإفصاح أن الإدارة لن تفصح إختيارياً عن كل المعلومات الملائمة، وقد أجمعت جميع الدراسات على أن الإدارة ستخفي بعض المعلومات حفاظاً على المركز التنافسي أو لسبب سوء النتائج الخاصة بها .[1]

ويرى مدققي الحسابات أنه لا توجد حتى الآن برامج مراجعة ومعايير متفق عليها من قبل مزاولي المهنة يمكن الإعتماد عليها في التحقق والتثبت من صحة بعض متطلبات التوسع في الإفصاح، مثل تنبؤات الإدارة، وأن مراجعة الحسابات لن تكون للتقديرات بنفسها وإنما للفروض والظروف المتبعة للوصول إلى هذه التقديرات، هذا فضلاً عن تطور أساليب التنبؤ الإحصائية التي تضفي على أساليب إعداد التقديرات ومراجعتها درجة عالية من الثقة والموضوعية.[2]

الفرع الرابع: أثر حجم المؤسسة وطبيعة نشاطاتها على التوسع في الافصاح:

يأثر حجم ونشاط المؤسسة على درجة التوسع في الإفصاح، فالافصاح بالمؤسسة الكبيرة

---

[1] جميل حسن النجار، **مرجع سابق**. ص 8.

[2] عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سابق**، ص366.

يختلف عنه بالمؤسسة الصغيرة، كذلك الشأن عند إختلاف طبيعة نشاط المؤسسة.

1) أثر حجم المؤسسة على التوسع في الإفصاح:

تعتبر المعلومات المحاسبية كسلعة لا تخضع لعوامل العرض السائدة في الأسواق العادية، فلا توجد علاقة مباشرة بين تكلفتها وبين العائد المتوقع منها، فالمؤسسات يقع عليها عبء إنتاج المعلومات المحاسبية والمستخدمين هم المستفيدون منها، ويجب أن لا يؤخذ في الإعتبار أن إصدار المعايير عملية تتم بدون تكلفة، ولا يفترض أن العائد دائماً يفوق التكلفة، فتكلفة المعلومات تتمثل في عدة عناصر منها تكاليف تجميع وتشغيل البيانات وتخزين وإسترجاع المعلومات، وتكاليف المراقبة والمراجعة الداخلية والخارجية، وتكاليف الإفصاح.[1] وغالباً ما تكون تلك التكاليف كبيرة وتتوقف على عدة عوامل أهمها حجم المؤسسة ونوع وطريقة الإفصاح. حيث تعتبر التكلفة والعائد ذات تأثير خاص بالنسبة للمؤسسات صغيرة الحجم، فالتوصيات الصادرة بشأن التوسع في معايير الإفصاح قد بلغت حداً من التعقيد في هذه المؤسسات، لدرجة أن تكاليف التطبيق تتوقف كثيراً على العائد المتوقع منها[2]، فهناك ضرورة لإلزام المؤسسات كبيرة الحجم بالتوسع في الإفصاح دون المؤسسات الصغيرة، حيث تختلف معايير الإفصاح تبعاً لإختلاف أحجام المؤسسات حتى تتصف بالواقعية، ويرى البعض الأخر أن العديد من المؤسسات صغيرة الحجم تحقق معدلات ربحية مرتفعة بالرغم من إنخفاض حصتها السوقية، وأن هذه المؤسسات تتصف بعدة مزايا من بينها عدم التغير المستمر في سوق المنتجات التي تتعامل فيها وثبات الطلب على منتجاتها بما يمكنها من مواجهة أية أعباء تفرض عليها نتيجة التوسع في الإفصاح.[3]

---

[1] جميل حسن النجار، **مرجع سابق**، ص 9.

[2] عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سابق**، ص 370.

[3] جميل حسن النجار، **مرجع سابق**، ص10.

2) علاقة حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها معاً ودرجة المخاطرة بالتوسع في الإفصاح

تنتمي المؤسسات لعدة قطاعات، ومن هذه القطاعات قطاع الصناعة وقطاع الخدمات والقطاع المالي، ويختلف كل قطاع عن الآخر من حيث ظروف وطبيعة نشاطه، لذلك يطالب البعض بضرورة أن تختلف معايير التوسع في الإفصاح نظراً لاختلاف طبيعة النشاط، ومن ناحية أخرى يعتبر حجم النشاط بمفرده أحد العوامل التي يمكن أن تؤثر في متطلبات التوسع في الإفصاح، وكذلك بالنسبة لطبيعة النشاط التي تزاوله المؤسسة، غير أن ذلك لا ينفي وجود تفاعل بين هذين العاملين على متطلبات التوسع المقترحة أو المطبقة فعلاً، فالمؤسسة صغيرة الحجم قد تزاول نشاطاً تزداد فيه درجة المخاطرة، كأن تكون درجة حساسيتها عالية بالنسبة للتغيرات التكنولوجية، أو التغيرات في أذواق المستهلكين، أو يعتمد نشاطها على نوع واحد من المنتجات أو قطاع معين من العملاء، هذا بالإضافة لعامل المنافسة، كذلك فإن الأمر يتطلب مزيداً من الإفصاح ليكون مستخدمي التقارير المالية على بينة بأوضاع هذه المؤسسات، وليتمكنوا من تحقيق التوازن بين درجة المخاطرة لإستثماراتهم والعائد المتوقع منها، لذلك يتعين على المؤسسات التي تتعرض لمخاطر عالية إما لطبيعة عملها أو لظروف خاصة بالتوسع في الإفصاح عن عوامل المخاطرة دون المؤسسات التي لا تتعرض لمثل هذه الدرجة من المخاطرة أو الظروف الخاصة.[1]

ولم يتم التفرقة بين حجم المؤسسة من حيث كبيرة أو صغيرة الحجم، فيما يتعلق بالإفصاح عن درجة المخاطرة، وأنه يمكن إستخدام نماذج إحصائية لقياس درجة المخاطرة، كمقاييس التشتت لمتغيرات معينة مثل ربح المؤسسة، وربح السهم منسوباً إلى سعره، ومقاييس إختلاف تلك المتغيرات بين الفترات المحاسبية، بالإضافة إلى إمكانية إستخدام نموذج بيتا المحاسبي الذي يستند إلى

---

[1] طارق عبد العال حماد ، **التقارير المالية (أسس الاعداد و العرض و التحليل، الغش في التقارير المالية....)**، مرجع سابق، ص730.

نموذج بيتا للسوق والذي يستند بدوره إلى نموذج تقويم الفرص الإستثمارية، كما يستند إلى نظرية محافظ الاستثمارات المالية .[1]

الفرع الخامس: حدود التوسع في الافصاح:

تحاول الجهات المهنية التي تهتم بوضع معايير الإفصاح أن تضع إطاراً أو حدوداً للتوسع في الإفصاح وذلك لضمان تقديم المعلومات اللازمة والملائمة، والإبتعاد عن الإفصاح عن المعلومات غير الضرورية، وكذلك الحد من الإفصاح المنخفض الذي لا يلبي متطلبات وإحتياجات مستخدمي التقارير المالية[2]، فزيادة الإفصاح أكثر من حدوده أمر غير مرغوب وقد تفقد المعلومات ملائمتها وموثوقيتها، كما وتفقد المعلومات خاصية الأهمية النسبية، وتؤدي إلى زيادة التكلفة في الوقت الذي من الضروري التركيز على مفهوم اقتصاديات المعلومات. أما الإفصاح المنخفض عن حدوده فيعتبر إفصاح غير عادل لأنه يحرم المستخدمين الخارجيين من معلومات قد يحصل عليها غيرهم بطرق خاصة، مما يؤثر على حياد معدي القوائم والتقارير المالية، ومن ثم عدم العدالة في العرض وتقديم المعلومات، لذا فمن الضروري الموازنة بين متطلبات التوسع في الإفصاح بهدف الوصول إلى إفصاح كافي وعادل وشامل وكامل يخدم الجميع من ذوي الاحتياجات المشتركة من داخل وخارج المؤسسة مما يوفر العدالة والحياد والثقة في عرض وتقديم التقارير المالية[3]، ويعتمد مفهوم التوسع في الإفصاح بشكل أساسي على ما يعرف بالإفصاح الإعلامي أو التثقيفي، وقد يظهر مفهوم التوسع في الإفصاح نتيجة لازدياد أهمية الملائمة للمعلومات باعتبارها أحد أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وأن التوسع في الإفصاح يعمل على الحد من أهمية

---

[1] جميل حسن النجار، **مرجع سابق، ص ص(10-11)**.

[2] **نفس المرجع**، ص3.

[3] طارق عبد العال حماد ، **التقارير المالية (أسس الاعداد و العرض و التحليل، الغش في التقارير المالية....)**، مرجع سابق، ص917.

اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على معلومات إضافية بالطرق غير الرسمية والتي يترتب عليها تحقيق مكاسب لبعض الفئات على حساب الفئات الأخرى .[1]

إن التوسع في الافصاح الذي ذكرناه سابقا يتجاهل تكاليف إنتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية. وهذا ما يؤدي إلى دراسة الجانب المتعلق بأثر البيانات الاضافية على قدرة إستيعاب الأفراد لها وبالتالي درجة إستفادتهم منها في عملية إتخاذ القرارات. فمن المعروف أن البيانات التي تزيد عن اللازم سوف يكون لها تأثير سلبي على سلوك الأفراد أو إتجاه قدرتهم على تشغيلها، وبالتالي الاستفادة منها في النماذج التي يعتمدون عليها في عملية إتخاذ القرارات. ولذلك فإن أي معلومات إضافية لابد وأن تتطلب درجة أعلى من التجريد في الفكر حتى يمكن إستيعاب الواقع الذي يزداد تعقيدا مع كل معلومة إضافية، فكلما زادت المعلومات زادت المدخلات للعملية القرارية، وبالتالي زيادة وضوح الوضع القائم بتعقيداته وعلاقاته المتشابكة وهذا ما يؤثر على درجة الادراك الشخصي للمعلومات المتاحة حاليا. وعلى هذا فإنه ليس كافيا أن تقرر ملاءمة معلومة معينة كشرط كاف للافصاح عنها في التقارير المحاسبية، وإنما يجب تحديد قدرة مستخدمي التقارير على تشغيل هذه المعلومات الاضافية وإمكانية الاستفادة منها، هذه القدرة على الاستفادة من المعلومات الاضافية المقترحة سوف يعتمد على تقييم الوضع القائم للافصاح المحاسبي، أي موقفه بالنسبة للنقطة التي تمثل الوضع الأمثل للافصاح. والأهم من كل هذا أن يتم مقارنة منفعة المعلومات التي توصلنا إليها مع تكاليف إنتاجها وتوزيع هذه المعلومات.[2] إذاً التوسع في الإفصاح له حدود يجب الإلتزام بها وعدم تخطيها، وإلا فإن المعلومات المحاسبية ستفقد مصداقيتها بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية.

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 332.

[2] **نفس المرجع**، ص ص(425-428).

خلاصة الفصل:

تعرفت في هذا الفصل على التقارير المالية والتي لا تتم إلا عن طريق الافصاح عن المعلومات المحاسبية، ومع تنوع مستخدمي التقارير المالية وتعدد إحتياجاتهم من المعلومات ظهرت عدة أنواع من الافصاح كالافصاح الكافي والعادل والشامل...، ولكن أغلب الأطراف المستخدمة للتقارير تسعى للبحث عن التميز عن طريق معلومات خاصة تحقق بها منافع عن الآخرين ممن يستخدموا هذه المعلومات ، ولعل الفساد والتضليل والتلاعب في هذه التقارير ما أسرع بفرض على المؤسسة التوسع في الافصاح قصد تلبية رغبات كل فئة من الفئات المستخدمة للتقارير المالية والتي قد تكون رغباتها مختلفة حتى من الأطراف التي توجد في الفئة الواحدة، ومازاد تعقيد التوسع في الافصاح هو الافصاح عن معلومات قد تكلف المؤسسة خسائر إذا وصلت إلى منافسيها وقد تفصح عن معلومات إضافية لا تنفع مستخدميها مما أوجب وجود حدود للتوسع في الافصاح.

والمشكلة أن التوسع في الافصاح قد تستعمله بعض الشركات في التضليل عن طريق الاكثار من الافصاح عن معلومات غير مفيدة مما يصعب تحليل التقارير المالية وخاصة من طرف صغار المستثمرين، وهذا ما يفرض معايير ومناهج لا بد من إتباعها كي تتحصل كل فئة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على ما تريده من المعلومات.

فإذا كانت التقارير المالية هي المخرجات النهائية للمعلومات المحاسبية فالإفصاح ضروري لإعداد هذه التقارير، والتوسع في الافصاح هو متطلب رئيس لكل مستخدم للمعلومات، ولكن لا يمكن أن تكون المعلومات المقدمة في التقارير المالية ذات جودة عالية دون أن تكون شفافة بحيث يتم الافصاح الكامل عن المعلومات دون تضليل أو تلاعب بالبيانات، وهذا ما سنتطرق إليه لاحقا.

الفصل الثاني:
الشفافية في
التقارير المالية

مقدمة الفصل:

تعتبر التقارير المالية من أهم المعلومات المفيدة لجميع المصالح المرتبطة بالمؤسسة الاقتصادية، ولهذا كان لا بد من أن تتميز بالدقة والشفافية، فهي عبارة عن صورة صادقة عن وضعية المؤسسة، ولهذا قامت الأسواق المالية العالمية بالتركيز على الإفصاح الكافي عن المعلومات التي تفيد كل من مستخدمي التقارير المالية كالمساهمين والمستثمرين الحاليين والمرتقبين، والمدينين والدائنين، والجمهور... وغيرهم، وتتحقق الاستفادة لهؤلاء المستخدمين إذا كانت المعلومات المقدمة صحيحة وموثوقة وتقدم دون تحيز لأي طرف على الآخر. ولكن قد تكون هذه المعلومات المفصح عنها غير كافية لإظهار حقيقة وجودة التقارير المالية المنشورة ولهذا كان لا بد من التوسع في الافصاح عن معلومات إضافية مالية وغير مالية تضفي على هذه التقارير نوعا من الشفافية، والتي تعتبرها المنظمات المحاسبية والدول والأسواق المالية... هدف لابد من الوصول إلى تحقيقه في المؤسسات الاقتصادية لتجنب الغش والتلاعبات التي تنتج تقارير مالية مضللة، وهذا الذي يدعو العديد من أصحاب المصالح للبحث عن معلومات إضافية فالنتائج أو صافي الأرباح قد لا تعبر عن حقيقة حالة المؤسسة.

ومع التقلبات التي عرفتها الأسواق المالية وإفلاس بعض كبريات المؤسسات الاقتصادية في العالم، زاد الاهتمام بالمعلومات اللازمة لضمان الاستقرار المالي، وإزدادت معه إلزامية تحسين جودة المعلومات المتاحة وهذا من خلال تقديم معلومات أو تقارير مالية تبرز حقائق ذات أهمية لمستخدمي التقارير المالية.

فالمستثمرون محتاجون إلى كل المعلومات المتصلة بالمؤسسة مهما كان شكلها والتي قد

تؤدي إلى تحقيق الأرباح أو تجنب الخسائر والمخاطر[*]، من خلال شفافية الافصاح يمكن أن نحصل على تقارير مالية ذات جودة تتضمن معلومات كمية ونوعية مالية وغير مالية، تمنع الضبابية والغش والتلاعب بكل أنواعه.

وبناء على ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية:

- **المبحث الأول: الشفافية؛**
- **المبحث الثاني: الشفافية وجودة التقارير المالية؛**
- **المبحث الثالث: الغش والتلاعب في التقارير المالية.**

---

[*] قد يكون توفير المعلومات مكلفا.

المبحث الأول: الشــفافية:

تعد الشفافية الأساس في إعداد التقارير المالية على المستوى الدولي. فإرتفاع مستوى الشفافية في التقارير المالية المعدة للاستغلال الداخلية والخارجية كفيلة بإسترجاع الثقة والاستقرار في المؤسسات والأسواق من خلال توفير معلومات مالية وغير مالية تكون ملائمة وذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها. ويمكن القول أننا نعاني في الحاضر من أزمة إنعدام الثقة وإنتشار الفساد في الأسواق المالية والمؤسسات.

وتعاني العديد من المؤسسات انخفاضا في الربحية راجع إلى تدفقات نقدية تشغيلية سلبية وتقصير في الالتزام باتفاقيات الائتمان، وضغوط تنظيمية تتعلق برأس المال، إضافة إلى التغييرات في الترتيبات الائتمانية التجارية مع الموردين. ويعد الحصول على معلومات موسعة تضمن بأن يكون محتوى التقارير واضحا وذو صلة ومتوازن وكامل أمرا جوهرياً بالنسبة للإدارة حتى تبين للمستثمرين "نفقات المؤسسة وكيف سيتم تغطيتها" إضافة إلى المساعدة على معالجة المخاطر التي تواجهها المؤسسة.

وتعد فوائد الشفافية العالية من خلال التقارير الخارجية أمرا بالغ الأهمية للمؤسسات الاقتصادية وللمنظمات غير الربحية والمؤسسات الحكومية لأغراض إعداد التقارير الداخلية والخارجية. كما أن التحرك لتحسين مستوى ملائمة التقارير لكي تلبي احتياجات أسواق اليوم بصورة أفضل أصبح عالمي بطبيعته.

المطلب الأول: مفهوم الشفافية وأهدافها:

تعتبر الشفافية مصطلحا حديثا أصبح موضوع الساعة بالنسبة للمستثمرين ومتخذي القرارات والدولة، حيث لها علاقة بوفرة المعلومات التي قد تكون مكلفة، هذا ما يؤدي لعدم اتخاذ قرار

بخصوص توفير المعلومة.[1] فهي تعبير صادق عن المعلومات الصحيحة لكل الوقائع المالية والاقتصادي.

الفرع الأول: تعريف الشفافية:

الشفافية هي عكس مصطلح الضبابية (أي عدم وجود شفافية) فالمتعامل لا يعرف بدقة المعطيات والمعلومات الخاصة بالاستثمار، ولذا فإن الدول التي لا تتوفر على المعطيات المطلوبة لا تحصل على الاستثمارات الخاصة. ويتولد من الضبابية ما يعرف بالفساد والذي يقصد به سوء استخدام المنصب "السلطة" لأغراض شخصية ويكون ذلك بإبتزاز المتعاملين أو الحصول على الرشوة.[2]

ويمكن تعريف الشفافية من عدة جوانب نذكر:

الشفافية من جانب تشريعي تعني "الوضوح للتشريعات وسهولة فهمها واستقرارها وإنسجامها مع بعضها وموضوعيتها ووضوح لغتها ومرونتها وتطورها وفق المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية، بما يتناسب مع روح العصر، فضلا عن تبسيط الاجراءات ونشر المعلومات والإفصاح عنها وسهولة الوصول إليها، بحيث تكون متاحة للجميع".[3]

فالشفافية بالنسبة للمستثمر "يقصد بها الوضوح التام بالنسبة لعملية اتخاذ القرار الاستثماري من جهة وكذلك بالنسبة للمحيط الاقتصادي للدولة المضيفة لضمان استعمال الأصول الثابثة في

---

[1] بعلوج بولعيد، **تأثير الشفافية على جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة**، الملتقى الدولي حول: أهمية الشفافية ونجاعة الآداء للإندماج الفعلي في الاقتصاد العالمي، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، 28-30 جوان 2003. ص3. (بتصرف).

[2] **نفس المرجع**، ص6.

[3] بلال خلف السكارنة، **الفساد الاداري**، دار وائل للنشر، عمان –الأردن، 2011، ص203.

العملية الإنتاجية"[1]

ويقصد بها من جانب اقتصاد السوق بأن شروط المنافسة في السوق متوفرة وعادلة وليس هناك أي تمييز بين المتعاملين الاقتصاديين.[2]

وتعرف بالشفافية بأنها قيام المؤسسة بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها، ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب الحصص والمتعاملين في السوق، وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها، وعدم حجب المعلومات، فيما عدا تلك التي من شأنها الاضرار بمصالح المؤسسة، فيجوز لها الاحتفاظ بسريتها على أن تكون هذه المعلومات والبيانات معبرة عن المركز الحقيقي والواقعي للمؤسسة.[3]

كما تعني الشفافية: "التصريح عن التقارير والكشوفات المالية بصدق ودقة، وعن عمليات أعمال المؤسسة ومركزها المالي".[4]

كذلك "الشفافية هي الكشف التام والواضح والعلني لكل الأرقام والمعلومات التي هي في حوزة المؤسسات لغرض كشفها للمساهمين".[5] ويجب أن تكون الأرقام والمعلومات صحيحة وصادقة، فالشفافية المطلوبة ترتبط بحقيقة الوضع في الحاضر والمستقبل المستهدف.

---

[1] بعلوج بولعيد، **مرجع سابق**، ص4.

[2] **نفس المكان**.

[3] مصطفى حسين بسيوني السعدي، **مدى إرتباط الشفافية و الإفصاح بالتقارير المالية و حوكمة الشركات**، المؤتمر الدولي حول: منهجية المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، جمعية المحاسبين مدققي الحسابات بدولة الامرات العربية المتحدة، و بالاشتراك مع كلية الادارة والاقتصاد بجامعة الامرات العربية المتحدة تحت إشراف الاتحاد العام للمحاسبين و المراجعين العرب، 4 و 5 ديسمبر 2007، ص 7.

[4] مسلم علاوي شبلي ومحمد حسين منهل، **أثر مبادئ الادارة الرشيدة في تطوير نظام شفافية الادارة العليا – دراسة ميدانية في الشركة العامة لموانئ العراق**–، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة –العراق، العدد 29، المجلد 8، جانفي 2012، ص114.

[5] خلود هادي عبود الربيعي، أطروحة دكتوراه: **تعزيز معطيات الشفافية في ظل تقانة المعلومات وقرارات الانتاج والعمليات**، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2006، ص56.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعتبر الشفافية هي الافصاح التام عن المعلومات الصادقة بالتقارير المالية المنشورة ليستفيد منها أطراف داخلية وخارجية، حيث تكون المعلومات المقدمة عادلة ومساوية بين الأطراف المختلفة بحيث لا تشكل أي ضرر لأي أحد منهم.

كما نشير إلى أنه يجب التفرقة بين مبدأي الافصاح والشفافية حيث أن هذا الأخير أكثر عمومية.[1]

الفرع الثاني: مميزات الشفافية:

هناك عدة مميزات للشفافية نذكر منها:[2]

- تعتمد الشفافية على معايير الوضوح وسهولة الوصول إلى معلومات المؤسسة وكشوفاتها، وكل ما يخص المجتمع وأصحاب المصالح من أعمالها؛[3]
- الشفافية تتمثل في التدفق الكامل للمعلومات من المدراء إلى أصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- تعرف الشفافية بالأهداف والدوافع التي تعتزم تأكيد مصداقية المؤسسة أمام الغير، أي هي عبارة عن نافذة من زجاج يرى من خلالها الجميع ما تقوم به من أعمال.

يستخرج من التعاريف السابقة ما يأتي:[4]

- تتأسس الشفافية على وسائل وآليات انفتاح المؤسسة على المجتمع وأصحاب المصالح،

---

[1] هاني توفيق، **الشفافية والمساءلة... رفاهية أم ضرورة** (على الخط)، مركز المشروعات الدولية الخاصة **CIPE**، العدد:12، على الرابط: <**http://www.cipe-arabia.org/files/pdf/art1202.pdf**>.، (تاريخ التحميل: 2014/12/10). ص6.

[2] عماد حرش جاسم التميمي، **الافصاح في القوائم المالية** (على الخط)، على الرابط: **< http//:world-ao.net/vb/showthread.php,t=438>**، (تاريخ التحميل: 2013/02/09).

[3] مسلم علاوي شبلي ومحمد حسين منهل، **أثر مبادئ الادارة الرشيدة في تطوير نظام شفافية الادارة العليا – دراسة ميدانية في الشركة العامة لموانئ العراق-،مرجع سابق**، ص124.

[4] **نفس المكان.**

والآخرين ممن لهم علاقة ومصلحة مع المؤسسة، لهذا ينبغي أن تتصف هذه الوسائل والآليات بالصدق والنزاهة والابتعاد عن كل حالات الغش والخداع والازدواجية في عرض الحقائق؛

- يعد الافصاح العام العمود الفقري في نظام الشفافية، ومن خلال وضوح الافصاح ودقته يتحدد مستوى الشفافية في المؤسسة(*)، فالافصاح العام يتضمن التصريح الواضح والدقيق عن المعلومات والكشوفات، وعن كل ما له علاقة بأعمال المؤسسة ومركزها التنافسي؛
- يجب أن لا يصرح (يعلن) إلا على المعلومات والبيانات المدققة من قبل جهات مستقلة، وتم التأكد من صحتها و سلامتها.

وعليه فإن الشفافية كحالة مجردة، كأحد صفات المؤسسة ووسائل تعاملها الرئيس مع الآخرين تعتمد على تقاسم المعلومات مع الآخرين الذين يعنيهم شؤون المؤسسة، وأن تفصح عن جميع المعلومات (إيجابية أو سلبية) الموافق عليها قانونا التي تخصهم وتتعلق بمصالحهم، وأن تتصف هذه المعلومات بالوضوح والدقة والتلاؤم مع متطلبات الوقت، وبالأهمية لجميع الأطراف التي تتبادل المصالح مع المؤسسة. [1]

الفرع الثالث: أهداف وأهمية الشفافية:

تظهر أهمية الشفافية من خلال الأهداف التالية:[2]

- الوضوح التام في إتخاذ القرارات ورسم الخطط والسياسات وعرضها على الأفراد المراجعين

(*) يمكن أن توصف المؤسسة بالشفافة (إذا تقاسمت المعلومات مع أصحاب المصالح الداخلية والخارجية بما يسمح بصنع القرارات المتعلقة بالمؤسسة ذاتها). وتوصف المؤسسة بالشفافة أيضا عندما (تعلن عن جميع معلوماتها وبياناتها الموافق عليها قانونا سواء أكانت إيجابية أو سلبية ، وبالصيغة التي تتصف بالدقة والتوازن والخضوع للوقت، وعدم الغموض). المرجع: مسلم علاوي شبلي ومحمد حسين منهل، أثر **مبادئ الادارة الرشيدة في تطوير نظام شفافية الادارة العليا –دراسة ميدانية في الشركة العامة لموانئ العراق–**،مرجع سابق، ص124.

[1] **نفس المرجع**، ص125.

[2] عماد حرش جاسم التميمي، **مرجع سابق**.

لإنجاز أعمالهم بيسر وسهولة؛

- تقوم الشفافية بتعزيز الرقابة الادارية وتزيد من كفاءتها وممارساتها وفي دقتها ووضوحها للاجراءات والممارسات الادارية المعمول بها؛
- مساعدتها على تبسيط الاجراءات في أجهزة الادارة وسرعة الانجاز ؛
- تقوم بتعزيز مفهوم الولاء بين أفراد التنظيم وبين جهود المراجعين؛
- تعمل على تعزيز قدرات الأجهزة الادارية على مواكبة التغيرات والمستجدات المحيطة بها وتسهم في مكافحة الفساد الاداري؛
- تقوم بإنعاش السوق المالي عن طريق جذب الاستثمارات الأجنبية، والمحافظة على الاستثمارات الوطنية من خلال تحقيق المصداقية في توفير المعلومات المالية؛
- ترسيخ قيم التعاون وتظافر الجهود ووضوح النتائج، إذ يكون آداء العمل والمحاسبة بشكل جماعي؛
- منع الممارسات الادارية الخاطئة في العمل وتعزيز الدور الرقابي؛
- زيادة الثقة في نظر العمال والمستخدمين الخارجيين للمعلومات؛
- عدم وجود الشفافية يعني تحمل المستثمرين الأجانب تكاليف إضافية نظرا لعدم توفر المعلومات الضرورية للقيام بعملية الاستثمار، وهذا يؤدي إلى المغالاة في المخاطر الخاصة بعملية شراء أصول المؤسسة أو أسهمها، ولذا فإن التقييم يكون بصورة غير موضوعية وأقل من القيمة الحقيقية.[1]
- الهدف الرئيس من الشفافية هو التأكد من توفير المعلومات لمستخدميها كافة في وقت واحد

---

[1] بعلوج بولعيد، **مرجع سابق**، ص4.

وبالنحو الذي يسهم في مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة.[1]

إذا كانت معلومات المؤسسة المتعرضة لإجراءات إنتقال ملكية أسهمها إلى الأطراف والهيئات المعنية بها قد تمت في الوقت المناسب ودون وجود أية عرقلة، فهذه العمليات تشجع الأطراف الأجنبية على الاستثمار، أما في حالة العكس فإنهم يبحثون عن المحيط الملائم الذي تتوفر فيه الشفافية والوضوح.[2]

وقد صرح جريمي بوب[(*)] "يجب أن يحول الفساد من ممارسة تحتوي على كثير من الربح وقليل من الخطر إلى مسألة تحتوي على القليل من الربح وكثير من الخطر... كما أن مراجعي ومدققي الحسابات يعتبرون مسؤولين عن مراقبة هذه الأعمال غير القانونية."، وكذلك الشفافية يجب أن تحول من ممارسة تحتوي على كثير من المخاطرة وقليل من الربح إلى مسألة تحتوي على القليل من المخاطرة وكثير من الربح.

إن حافز المستثمرين على القيام بأنشطتهم في ظل السوق هو حمايتهم من كل التجاوزات، كما أن قيام الشركات بعملية الاستثمار والبحث يتطلب مناخا لحماية حقوقهم وهذا بضمان المنافسة المشروعة في القطاعات الصناعية وغيرها...[3]

ومن هذا نستنتج أن غياب الشفافية وتأخير فعلها، خاصة في المجال الاقتصادي، قد أدى إلى الفساد المالي والاداري، في بعض المؤسسات ومن هنا تكون من أولويات هذه المؤسسات أن تبذل جهودها لنشر ثقافة الشفافية والعمل على رفع مستوى الافصاح والشفافية لكل الأحداث المؤثرة على عناصر القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية سواء داخل القوائم المالية أو خارجها.

---

[1] عماد حرش جاسم التميمي، **مرجع سابق**.

[2] بعلوج بولعيد، **مرجع سابق، ص5**، (بتصرف).

[(*)] المدير العام للتحالف الدولي لوضوح المعاملات.

[3] **نفس المرجع**، ص ص(8-9)، (بتصرف).

كما تساعد منظمة الشفافية الدولية[*] على ترسيخ الشفافية في المؤسسة من خلال تحقيق الأهداف التالية:[1]

- محاربة الفساد والحد من انتشاره في مختلف الأوساط وخاصة الاقتصادية؛
- حرية الوصول إلى المعلومات المفيدة بدون تكاليف أو بتكاليف قليلة؛
- تعزيز قبول المؤسسات لمبدأ المساءلة والإفصاح الأمثل.

المطلب الثاني: متطلبات الشفافية وعناصرها:

تعد الشفافية في حد ذاتها مطلب وهدف تسعى لتحقيقه العديد من الدول والاقتصاديات العالمية، ولكن هذه الشفافية لها متطلبات كثيرة، وعناصر ومكونات تتصف بها الجهات المعنية حتى تصل إلى الشفافية.

الفرع الأول: متطلبات الشفافية:

تعد الشفافية من المفاهيم الحديثة، لذلك تعددت متطلباتها الأساسية، نذكر منها:[2]

- توفير الحماية والضمان للأشخاص والشركات التي تسهم في الكشف عن الفساد الاداري؛
- الكشف عن أسماء الأشخاص الذين أسهموا في ممارسته؛
- تطوير قدرات الموظفين ومهاراتهم في المواقع المالية والمحاسبية؛
- تطوير آليات الاشراف وتبسيط إجراءات العمل على نحو واضح يسمح بآداء الأنشطة من دون تعقيد مما يكشف عن مسوغات الممارسات الفاسدة من العمال و الادارة...؛

---

[*] هي شبكة تضم مجموعة من منظمات المجتمع الدولي والتي تعمل على تحقيق قدر أكبر من الشفافية لدى المؤسسات المالية الدولية.

[1] منظمة الشفافية الدولية، على الرابط،< http://www.Transparency.org >، (ت التحميل:2008/06/18).

[2] عماد حرش جاسم التميمي، **مرجع سابق**.

- نشر المعلومات والبيانات وتوفير الادارة إجراءات عمل الشركات لتكون في متناول الجميع؛
- تبني إجراءات محددة في الشركات لضمان إمكانية المساءلة؛
- اتخاذ الاجراءات التأديبية الفاعلة للعاملين، والاجراءات الجزائية بحق مخالفي الأنظمة التي تحكم سلوك الفرد العامل؛
- تعزيز النصوص المتعلقة بأخلاقيات الوظيفة؛
- ضرورة إحترام مهام مجالس الادارة و قراراتهم؛
- التأكيد على مبدأ إشهار الذمة المالية لكل من يشغل وظيفة قيادية؛
- إلزام كل شركة بوضع برنامج سنوي للتطوير الاداري خاص بها بما في ذلك إجراءات العمل ومراقبة الالتزام بذلك ومساءلة المعنيين والاعلان عن ذلك؛
- التأكيد على مراعاة مبدأ الكفاءة لا غير في إختيار القيادات الادارية.

الفرع الثاني: عناصر نظام الشفافية:

تتمثل عناصر ومكونات نظام الشفافية فيما يلي:[1]

- **متطلبات الادارة العليا:** ويقصد بها الصفات التي ينبغي أن تتصف بها الادارة العليا بما يجعلها شفافة في هيكلها وإجراءاتها؛
- **المشاركة في المعلومات والقرارات:** ويقصد بها إشراك الادارة العليا أصحاب المصالح (الداخليين والخارجيين) وعينات من المجتمع فيما يتعلق بهم من المعلومات والقرارات الادارية، وما يرغبون فيه من المعلومات والاهتمام بشكاويهم ومقترحاتهم؛
- **الثقة والدقة:** وتعني أن تتصف الادارة المسؤولة بالامكانات والقدرات التي يقتنع بها

---

[1] مسلم علاوي شبلي ومحمد حسين منهل، **أثر مبادئ الادارة الرشيدة في تطوير نظام شفافية الادارة العليا – دراسة ميدانية في الشركة العامة لموانئ العراق–**، مرجع سابق، ص ص(132 –134).

الآخرون من جانب، وبالتصريح بأمانة عن المعلومات المدققة من أطراف محايدة من جانب آخر، وتتضمن ما يأتي:

- توفير متطلبات قناعة أصحاب المصالح والمجتمع بالإدارة العليا من خلال الأقوال والأعمال (والتقارير)؛
- وفي قدرتها على تقديم الانجازات التي يقدرها المجتمع وأصحاب المصالح؛
- توفير الفرص المتكافئة لجميع الموظفين العاملين في المؤسسة؛
- الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي ومتابعة الالتزام بها من قبل الآخرين في المؤسسة.

- **الافصاح الشامل:** ويعني إفصاح الادارة العليا عن المعلومات والبيانات المتعلقة بالمجتمع وأصحاب المصالح بالشمولية والوضوح الكافيين ويراعى فيها:
  - أن تتصف المعلومات المصرح عنها بالصدق وسهولة الفهم والوضوح؛
  - أن يصرح عن المعلومات والبيانات في الأوقات المحددة لها رسميا؛
  - أن لا يفصح إلا عن التقارير المدققة من قبل جهات تدقيقية مستقلة ومعترف بكفاءتها؛
  - أن توفر الادارة الاجراءات والضوابط التي تضمن سهولة وصول المستفيدين إلى المعلومات والبيانات المتعلقة بهم.

الفرع الثالث: العناصر المساهمة في زيادة الشفافية في السوق:

ويقصد بالشفافية في المعنى الاصطلاحي قيام المؤسسات المساهمة ذات الاكتتاب العام بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب الحصص، وإتاحة الفرصة لمن يريد الإطلاع عليها وعدم حجب المعلومات، فيما عدا تلك التي يكون من شأنها الإضرار بمصالح المؤسسة فيجوز لها الاحتفاظ بسريتها مثل أسرار العلاقات مع

الموردين وغير ذلك.[1] وهناك ثلاث أمور رئيسة تسهم جميعها في زيادة الشفافية في السوق وتحسين كفاءته، وهي:[2]

أولا: حماية المستثمر: يهدف الإفصاح عن المصالح إلى جذب انتباه المساهمين الآخرين في المؤسسة إلى المساهم الجديد أو المساهم الذي زاد من نسبة ملكيته في المؤسسة من أجل تدبر أموره واتخاذ الإجراءات الكفيلة بحماية مصالحه فيها، فقد تكون مصلحة هذا المساهم في تغيير أمر جوهري فيها، مثلا تغيير في مجلس الادارة أو في النظام الأساسي للمؤسسة.

ثانيا: ضمان سلامة المعاملات: يؤدي الافصاح عن المصالح إلى ضمان سلامة المعاملات في السوق، لأن الافصاح عن المصالح يستلزم توضيح شخصية المالك الحقيقي للأسهم، ومن ثم فإنه يساعد على عدم استغلال البورصة في إبرام صفقات غير مشروعة، مثل عمليات غسيل الأموال.

ثالثا: تحسين كفاءة السوق: يساعد الافصاح عن المصالح على تحسين كفاءة السوق ومن ثم زيادة ثقة المستثمر فيه، حيث يطمئن المستثمر في السوق إلى أن الثمن الذي أداه لشراء الأسهم أو الذي قبضه في البيع هو الثمن الحقيقي للسهم، لأن المعلومات المتعلقة بهذه الأسهم معلنة للجميع وتعكس القيمة الحقيقية للأسهم.

وتتفق جميع التشريعات المؤسسة لأسواق رأس المال على أهمية الالتزام بمبدأ الشفافية والإفصاح، لكنها تختلف حول المعايير التي يجب استخدامها في تطبيق هذا المبدأ، خصوصا نقطة التوازن بين حق المؤسسة في الاحتفاظ بأسرارها، وبين حق المساهمين والجمهور في

---

[1] نايف عبد العزيز حمد العنزي، مذكرة ماجستير: **الافصاح وفق قانون هيئة الأوراق المالية الكويتي و الأردني –دراسة مقارنة–**، جامعة الشرق الأوسط، كلية الحقوق: قسم القانون الخاص، 2012، ص58. (بتصرف)

[2] **نفس المرجع**، ص ص(70–71).

الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة، وكذلك من حيث الرقابة والإشراف على التطبيق[1].[2]

المطلب الثالث: حدود الشفافية ومعوقاتها:

للشفافية متطلبات تهدف للوصول إلى تحقيقها، ولكن هذه المتطلبات قد تتعارض مع مصالح المؤسسة، ولهذا كان لا بد من وجود حدود للشفافية، مع بذل جهود كبيرة للحد من معوقاتها.

الفرع الأول: حدود الشفافية:

من أسباب النمو الكبير في الاقتصاد العالمي في السنوات السابقة قدرة المؤسسات على إتاحة المعلومات عبر الحدود في وقت قصير جدا من خلال التقنيات الحديثة، وهذه القدرة على الإتصال لها أيضا سلبيات حيث يجب على المؤسسات الحذر وتقليل المخاطر التي قد تنتج عن الإفصاح عن المعلومات بشكل غير متعمد أو غير مرغوب فيه، حيث تقوم المؤسسة وأصحاب المصالح فيها بفحص المعلومات وتحديد الصحيح والخاطئ منها.

وبينما تتحرق إقتصاديات الأسواق الصاعدة بشكل عام نحو زيادة درجة الشفافية المطلوبة من المؤسسات، يكون من الضروري وجود حدود لذلك من أجل حماية المؤسسة من الإفصاح الذي قد يسلب قدرتها التنافسية من خلال التكلفة الإضافية.

جدير أيضا أن هناك تفرعين ثنائيين بين الشفافية والسرية، فإن التخفيف من خصوصية المعلومات قد تعطي للمنافسين ميزة غير عادلة، وهي تلك الحقيقة التي تعوق المشاركين في الأسواق من الحصول على الافصاح الكامل، وبالمثل فإن الجهات الرقابية كثيرا ما تحصل على

---

[1] **نفس المرجع**، ص94.

[2] البربري صالح، **الممارسات غير المشروعة في بورصة الأوراق المالية –دراسة قانونية واقتصادية مقارنة–**، مركز المساندة القانونية، القاهرة–مصر، 2001، ص23.

معلومات سرية من المؤسسة، إن التخفيف من مثل تلك المعلومات قد يكون له مضامين جوهرية هامة للسوق، في ظل تلك الظروف فإن المؤسسة قد ترفض أن توفر معلومات حساسة بدون شروط لسرية العميل، ومع ذلك فإن الشفافية والإفصاح الكامل من جانب واحد تساهم في تحديد نظام الشفافية والتي سوف تفيد كافة الأطراف المشاركة في السوق تماما، حتى لو كان ذلك في الأجل القصير فإن التحول لمثل ذلك النظام يخلق عدم راحة للوحدات على المستوى الفردي.[1]

إن التقسيم الثنائي الموجود بين الشفافية والسرية ينبغي أيضا أخذه في الإعتبار، حيث أن الافصاح عن معلومات خاصة قد يمكن المنافسين من الاستفادة من مواقف معينة وتلك حقيقة تجعل المشاركين في السوق يعزفون عن الإفصاح الكامل. وبالمثل فإن الهيئات الرقابية كثيرا ما تحصل على معلومات سرية من المؤسسات المالية ، وهذا يمكن أن يكون له تداعيات وإنعكاسات هامة. وفي ظل هذه الظروف، قد تحجم المؤسسات المالية عن تقديم معلومات حساسة بدون ضمان سرية العميل، ومع ذلك فإن كل من الشفافية الأحادية الجانب والإفصاح الكامل يسهمان في إيجاد نظام شفاف، وإذا أصبح مثل هذا النظام هو القاعدة والمعيار، فسوف يعود ذلك في النهاية بالنفع على كل المشاركين في السوق، حتى لو أحدث حالة من الضيق والانزعاج للمؤسسات على المدى القصير.[2]

ويعد الفساد من أهم معوقات الشفافية، وهناك معوقات أخرى كالعولمة والجهل وغياب أو ضعف الإطار القانوني، وكذلك هناك معوقات سياسية وإجتماعية.[3]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، ص ص(281-282).

[2] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد و العرض والتحليل، الغش في التقارير المالية، ...)، مرجع سابق**، ص 932.

[3] السعدني مصطفى حسن،"**مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات التي تواجه المحاسبين والمدققين في دولة الإمارات العربية المتحدة**"، الإمارات العربية، ديسمبر، **2007**، ص 11.

المطلب الرابع: علاقة الشفافية بالادارة الرشيدة والمساءلة:

تعد الشفافية إحدى مبادئ ومكونات حوكمة الشركات والإدارة الرشيدة وهما وجهان لعملة واحدة، فزيادة الشفافية في الإفصاح المحاسبي تنتج من تفعيل حوكمة الشركات، وتؤدي إلى حماية المستثمرين، من خلال تعزيز جودة مصداقية التقارير المالية.

الفرع الأول: الشفافية والادارة الرشيدة:

يقصد **بحوكمة الشركات:** الاطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها. وتركز الحوكمة علي العلاقات بين الموظفين وأعضاء مجلس الادارة والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الاطراف في الاشراف علي عمليات الشركة. ولكن في مجمله يمكن القول إن ماهية مفهوم حوكمة الشركات معنية بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التى تربط بينهم باستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة.[1]

تتصف الادارة المعاصرة بالكثير من الممارسات الهادفة إلى ضمان التخلص من مختلف حالات الفساد المالي والاداري داخل المؤسسة وخارجها، وكذلك من التلاعب والغش في التصريح عن المعلومات والكشوفات المتعلقة بالكثير من الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، ومن أهم هذه

---

[1] محمد شريف توفيق، **مقترح قياس مدي الالتزام بتطبيق القواعد التنفيذية للافصاح والشفافية في مبادئ حوكمة الشركات (على الخط)**، كلية التجارة جامعة الزقازيق – مصر، 2006، الهيئة العامة لسوق المال المصرية، على الرابط: <http://www.cma.gov.eg>
(تاريخ التحميل:2012/06/05)، ص ص(2-3).

الممارسات ... النزاهة، الشفافية، أخلاقيات الادارة، وهي تصف من خلال مضامينها ومبادئها المتطلبات والضوابط التي تحافظ على حقوق الأطراف المتعاملة مع المؤسسة وتتبادل معها المصالح والتأثير، إذ تؤكد جميعها استقامة ونزاهة الادارة،...تتركز الممارسات الادارية الجديدة على بعدين رئيسين هما (الادارة الرشيدة، ونظام الشفافية)، لأنهما يوفران الصيغة التي تضمن العلاقات الطيبة بين المؤسسة والأطراف الأخرى من جانب بالرقابة على أعمال ونشاطات الإدارة العليا من جانب آخر.[1]

وتتوجه الحوكمة نحو الالتزام بالمبادئ والقيم الأخلاقية الهادفة إلى ترسيخ الثقة بين جميع الأطراف ذات الصلة بأهداف الشركة وعملياتها، وتضمن حقوقهم المادية والمعنوية، ومن هذه القيم والمبادئ (إحترام حقوق المساهمين، تشجيع المساهمين على ممارسة حقوقهم المشروعة، التعامل بأخلاقية وشرف إزاء الاختلاف الظاهر والكامن في المصالح، المصارحة والدقة في كشف التقارير المالية والادارية(*). وتنفذ الادارة الرشيدة مهماتها من خلال هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في ظل سلطة القانون، ويتصف بالشفافية والوضوح والدقة، إذ أكدت الادارة الرشيدة في مبادئها على الشفافية بهيكل الملكية أو هيكل الادرة العليا، وأن يسمح هذا الهيكل بسهولة وصول الجمهور وأصحاب المصالح إلى المعلومات الجوهرية والمهمة لجميع الأطراف، وأن يسمح من خلال صلاحياته ومسؤولياته بمساءلة مجلس الادارة والإدارة العليا المسؤولة عن صنع القرار، وأن يوفر ظروف المشاركة للأطراف ذات المصلحة بعملية صنع القرار، ويقدم وصفا واضحا ورسميا لحقوق ومسؤوليات وصلاحيات أصحاب المصالح من داخل المؤسسة، ... تستطيع الادارة الرشيدة

---

[1] مسلم علاوي شبلي و محمد حسين منهل، **أثر مبادئ الادارة الرشيدة في تطوير نظام شفافية الادارة العليا – دراسة ميدانية في الشركة العامة لموانئ العراق**–، مرجع سابق، ص113.

(*) التقارير الإدارية: هي التقارير الناجمة عن محاسبة الادارية أو محاسبة التسيير وكانت من المفروض أن تكون سرية لكن الحوكمة تقتضي أن يتم الاعلان عن هذه التقارير للمساهمين قصد معرفة حقيقة أرباح وخسائر الشركة).

السيطرة على المؤسسة وتوجيهها نحو السلوك الأخلاقي النزيه الذي يضمن حقوق الجمهور العام وأصحاب المصالح ، ويتطلب الاهتمام بنظام الادارة الرشيدة آليات تنفيذها اهتماما بقيم الشفافية والثقة، والتزاما بمبادئ الافصاح وتأكيدا على استقلالية أعضاء الادارة العليا وعليه يمكن عد الشفافية القلب في نظام الادارة الرشيدة. وتستند الشفافية إلى بعدين رئيسين (الافصاح عن المعلومات، وسهولة الوصول إلى المعلومات). ومن خلال معايير الحوكمة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية نلاحظ أن الشفافية قد أخذت حصة الأسد من خلال مايلي:[1]

- وجود أطر فعالة لحوكمة الشركات تضمن كفاءات وشفافية وفعالية الأسواق، وأنه يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف السلطات التنظيمية والتنفيذية؛
- حفظ حقوق جميع المساهمين والمساواة بينهم؛
- مشاركة المساهمين الرقابة على الشركة وحصولهم على المعلومات المطلوبة ؛
- تطبيق الافصاح والشفافية في الوقت المناسب عن كافة أعمال الشركة بما في ذلك الوضع المادي والأداء والملكية، حيث يتم الافصاح بطريقة عادلة بين المساهمين.

يعد الافصاح والمعايير المحاسبية السليمة دعامتين هامتين للشفافية كما تعتمد مبادئ حوكمة الشركات معايير الافصاح والشفافية ومعايير المحاسبة.

الفرع الثاني: الشفافية والمساءلة المحاسبية:

يقصد بالشفافية مبدأ خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأعمال

---

[1] مناور حداد، **دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية**، المؤتمر العلمي الأول حول: حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، 15-16 أكتوبر 2008، ص8. (بتصرف).

الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة [1]من كل الأطراف المشاركة في السوق. في حين يشير الافصاح إلى العملية والمنهجية الخاصة بتوفير المعلومات ووضع قرارات السياسة المعروفة والتي من خلالها يتم توفيرها في وقت مناسب وبطريقة واضحة ظاهرة للعيان. أما المساءلة المحاسبية فيقصد بها الحاجة إلى أن يبرر المشاركون في السوق بما في ذلك السلطات المعنية، أفعالهم وسياساتهم وأن يتحملوا المسؤولية عن القرارات والنتائج على حد سواء.[2]

تعتبر الشفافية ضرورية لمفهوم المساءلة المحاسبية التي يتعين تحملها بين المجموعات الثلاثة للأطراف المشاركة بالسوق وهم المقرضون والمقترضون والمستثمرون بالإضافة إلى السلطات المحلية والمؤسسات المالية الدولية.

لقد أصبحت الشفافية والمساءلة المحاسبية من الموضوعات التي خضعت لجدل ومناقشة كبيرة عند دراسة السياسة الاقتصادية خلال العقود السابقة. فمتخذي السياسة قد أصبحوا معتادين على السرية، وينظر للسرية أو الخصوصية على أنها متطلب ضروري لممارسة السلطة مع الحصول على عائد إضافي من إخفاء عدم صلاح متخذي السياسة، ومع ذلك فإن السرية تمنع أيضا السياسات من أن يكون لها آثارها المرغوبة، إن اقتصاد العالم المتغير والتدفقات المالية التي تتميز بالتدويل المتزايد وظاهر الاعتماد قد وضعت قضية الانفتاح في مقدمة عملية اتخاذ السياسة الاقتصادية، فهناك إعتراف متزايد من الحكومات الوطنية بما فيها البنوك المركزية على أن الشفافية (بمعنى وضوح السياسة) تساعد على تحسين عملية القابلية للتنبؤ ومن ثم تسفر عن كفاءة قرارات السياسة. فالشفافية ترغم المؤسسات على مواجهة حقيقة الموقف وجعل المديرين أكثر مسؤولية

---

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد و العرض و التحليل، الغش في التقارير المالية، ...)، مرجع سابق**، ص 932.

[2] **نفس المكان.**

لاسيما إذا عرفوا كيف يبررون وجهات نظرهم وقراراتهم وتصرفاتهم، وعلى ذلك يمكن تشجيع إجراء تعديلات للسياسة في الوقت المناسب.

ولا شك أن الشفافية الكبيرة والمساءلة المحاسبية تظل مطلبا خاصا لممثلي القطاع الخاص من أجل فهم وتقبل قرارات السياسة التي ستؤثر على سلوكهم وأن الشفافية الأكبر سوف تحسن من القرارات الاقتصادية التي ستؤثر على سلوكهم، وبالتالي يتم اتخاذ هذه القرارات عن طريق الوكلاء الآخرين في الاقتصاد، أيضا تعتبر الشفافية وسيلة للإسراع بالمساءلة المحاسبية والتنظيم الداخلي والحوكمة الأفضل. إن الشفافية والمساءلة المحاسبية تحسن من جودة اتخاذه القرار في مؤسسات إتخاذ القرارات (والتي تتطلب أن تكون أنشطتها ذات شفافية) بالإضافة إلى المؤسسات التي تعتمد قراراتها الخاصة على فهم والتنبؤ بالقرارات المستقبلية. فإذا ما كانت التصرفات والقرارات مرئية وقابلة للفهم فمن ثم يمكن تخفيض تكاليف المتابعة والرقابة، وسيكون الجمهور العام على قدرة أفضل على متابعة مؤسسات القطاع العام، وكذلك المساهمين والعاملين حيث يمكنهم متابعة ومراقبة إدارة الشركة، وكذلك الدائنين عند متابعة المقترضين والمودعين عند متابعة البنوك، ولذلك فإن القرارات الفقيرة لن تذهب بدون ملاحظة أو مساءلة.

إن الشفافية والمساءلة يتم تعزيزها وتقويتها بشكل متبادل حيث تعزز الشفافية من المساءلة المحاسبية عن طريق تسهيل عملية المتابعة كما أن المساءلة المحاسبية تزيد من الشفافية عن طريق توفير حافز للوكلاء على ضمان أن الأسباب الخاصة بتصرفاتهم قد تم توضيحها وفهمها بشكل صحيح.[1] ومن هذا يمكن القول بأن الشفافية والمساءلة المحاسبية معا سوف تحقق الآتي[2]:

- فرض نظام من شأنه تحسين جودة اتخاذ القرارات في القطاع العام والخاص؛

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، ص ص(278-280).

[2] **نفس المرجع**، ص ص(280-281).

- توفر مزيد من السياسات الكفئة عن طريق تحسين فهم القطاع الخاص كيف يمكن أن يقوم واضعوا السياسة بالاستجابة وعمل ردود فعل إتجاه الأحداث المتعددة في المستقبل.

كما تعتبر محاسبة التسيير إحدى أهم أدوات المساءلة المحاسبية التي تعمل على تعزيز وتدعيم الشفافية في المؤسسة، وهذا من خلال أنها تقوم بالمساعدة على تحديد تكاليف المنتجات والخدمات من خلال الرقابة على التكاليف، والمساعدة أيضا على ترشيد اتخاذ قرارات الادارية وخاصة قرارات تسعير المنتجات والخدمات. وبهذا يتاكد مستخدم المعلومات سواء كان مساهم أو من الجمهور من سير العمل في المؤسسة وبالتالي يستطيع محاسبة المؤسسة وهكذا تتحقق شفافية المعلومات المصرح بها. (سنتطرق في لاحقا لهذا الجانب).

إن الشفافية والمساءلة المحاسبية ليستا غايتين في حد ذاتهما، كما أنهما ليستا علاجا شاملا ومضمونا لحل كل المشكلات، بل الهدف منهما هو المساعدة في رفع الأداء الاقتصادي، وقد تحسنان عمل الأسواق المالية الدولية عن طريق تعظيم وتعزيز جودة عملية إتخاذ القرار وإدارة المخاطر بين المشاركين في السوق بما فيها السلطات الرسمية،إلا أنهما ليستا الدواء لجميع المشاكل، ولا تغير الشفافية طبيعة المخاطر المتآصلة في النظام المالي، وهي لا تستطيع منع وقوع أزمات مالية، إلا أنها قد تجعل إستجابات المشاركين في السوق للأخبار السيئة معتدلة، وتساعدهم على التوقع والتقييم والتحفظ من المعلومات السلبية ومن ثم تقليل المخاوف[1].

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد والعرض والتحليل، ...)**، مرجع سابق، ص 932.

المبحث الثاني: الشفافية وجودة التقارير المالية:

يسعى معظم مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى الحصول على تقارير مالية عالية الجودة تفيدهم في إتخاذ القرارات التي تزيد من أرباحهم، وقد تكون المعلومات التي يريدونها هي معلومات سرية تفيد منافسي هذه المؤسسات، ورغم هذا فالواقع الذي يفرض أن تكون التقارير المالية ذات شفافية تتحدث عن الواقع والوضعية الصريحة لحالة المؤسسات، فلا تفصح عن المعلومات المالية فقط بل تفصح حتى عن المعلومات غير المالية والتي في وقت مضى لم يلقى لها أي إهتمام إلا أن إخفاؤها أدى إلى العديد من الأزمات.

المطلب الأول: جودة التقارير المالية:

تعتبر الجودة أحد العوامل الرئيسة المساهمة فى رفع روح التنافس بين المؤسسات المختلفة، وبالتالي النظر لوعي المستهلك فى اختيار الخدمات ذات الجودة الأفضل. ولهذا زاد الاهتمام بشفافية المؤسسات وخاصة من الناحية المحاسبية والمالية والاقتصادية المتعلقة بإعداد التقارير المالية المفصح عنها، وبالتالي السعي نحو تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير، فالالتزام بتحقيق الشفافية سوف ينعكس بشكلٍ مباشر عليها، فالعلاقة بين النظام المحاسبي وجودة التقارير المالية هي علاقة وثيقة الصلة بالعملية الإدارية[1].

الفرع الأول: مفهوم الجودة في التقارير المالية :

تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في

---

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، مذكرة ماجستير: **اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية –دراسة ميدانية على الشركات المدرجة فى سوق فلسطين للأوراق المالية**" ، الجامعة الإسلامية – غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2009، ص54.

ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها. [1] ولهذا وحسب رأي الباحث فإن هذا التعريف يصلح لمفهوم جودة التقارير المالية.

وتعتبر الجودة في هذا المجال بأنها أحد مكونات التنظيم الإداري الذي يختص بتجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية وإدارة المؤسسة، وعليه فإن النظام المحاسبي يعتبر أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية[2].

إن تحديد أهداف التقارير المالية، هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، ويقصد كذلك بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.[3]

الفرع الثاني: العوامل المؤثر فى جودة التقارير المالية:

تعتبر جودة التقارير المالية الهدف الرئيس الذي تسعى المؤسسات لتحقيقه، لكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام

---

[1] **نفس المرجع.**

[2] زرزار العياشي، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الافصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية للشركات**، الملتقى الدولي الثامن: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي –أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، أم البواقي–الجزائر، 08/07 ديسمبر 2010. ص16.

[3] عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سابق**، ص194.

المحاسبي.[1]

وفى ضوء مفهوم جودة التقارير المالية، يمكننا تحديد ثلاثة عوامل أساسية تحدد جودة التقارير المالية، هذه العوامل تشمل ما يلى:[2]

1. معايير المحاسبة: تبدأ محددات جودة التقارير المالية فى دولة معينة من معايير المحاسبة التى تطبقها تلك الدولة. فالمعايير تحدد قواعد القياس والعرض والإفصاح للعمليات والأحداث المالية المؤثرة فى أداء المؤسسة ومركزها المالى ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية. ولقد تم تقديم معايير المحاسبة الدولية كمجموعة متكاملة وذات جودة عالية تسمح بالمقارنة بين الشركات بصرف النظر عن الدول التى تنتمى إليها تلك الشركات. والحكم على جودة معايير المحاسبة الصادرة عن هيئة معينة، يرتبط بثلاثة أمور أساسية هى: تنظيم الهيئة المعنية بإصدار المعايير وما يرتبط بها من تفسيرات؛ الطريقة التى تعد وتصدر بها المعايير؛ وطريقة تطبيق المعايير ومتابعة الالتزام بها.

ويمكن القول أن تنظيم الهيئة الدولية، وتدخل لجنة البورصات العالمية فى الرقابة على عملية إعداد المعايير الدولية، من شأنه أن يفرز معايير محاسبية عالية الجودة، كما أن وجود تكتلات سياسية داخل مجلس المعايير المحاسبية الدولية تفرز معايير محاسبية تلبى رغبات ممثلى بعض الدول، وكان وجود بديل كالمعايير الأمريكية(*)، كوسيلة ضغط على المجلس، قد تجعل الشركات تتحول إلى المعايير الأمريكية، ولهذا فإن المعايير الدولية تصدر متضمنة قدرا أكبر من الاختيارات المحاسبية لتأخذ فى الاعتبار المتغيرات الوطنية من دولة لأخرى، والمتغيرات

---

[1] زرزار العياشي، **مرجع سابق**، ص16.

[2] مدثر طه أبو الخير، **أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية علي جودة التقارير المالية دراسة ميدانية عن تطبيق الانخفاض في قيمة الأصول**، المجلة العلمية – التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد: 2، 2007، ص ص(22-27).

(*) و حسب رأيي فإن وجود بديل للمعايير المحاسبية الدولية أو بالأحرى وجود منافس للمعايير المحاسبة الدولية وهي المعايير الأمريكية أحد الأسباب التي أدت إلى عدم إرتقاء المحاسبة إلى درجة العلم،

الاقتصادية من نشاط لآخر ومن شركة لأخرى، كما يوضح أن تأسيس المعايير على المبادئ يترتب عليه جودة أعلى، وهذا ما أكده توجه المعايير الأمريكية لربط القواعد التي تصدرها مع المبادئ التي تعتمد عليها المعايير الدولية. أما فيما يتعلق بتطبيق المعايير ومتابعة الإلتزام بها فإنه لا يرتبط بالمعايير ذاتها، لكنه يرتبط بالمتغيرات النظامية للدولة المعنية بتطبيق المعايير.

2. **العوامل النظامية:** التطبيق الفعلى لمعايير المحاسبة الدولية يتوقف على العوامل النظامية السائدة فى الدولة المطبقة لهذه المعايير، فتطبيقها بشكل موحد ينتج عنه تماثل فى جودة التقارير المالية المنتجة. إلا أن اختلاف النظام الاقتصادى وبيئة قانونية تختلف من دولة لأخرى، ومع نظم محاسبية سائدة ومستقرة منذ سنوات، أدت كل هذه العوامل إلى إنتاج تباين فى جودة التقارير المالية لكل دولة. وعلى ضوء ذلك فإن العوامل النظامية تتمثل في:[1]

- **البيئة القانونية:** تصنف البيئة القانونية للدولة، بانتمائها إما إلى دول تتبع قواعد النظام العام، أو الدول التى تتبع قواعد القانون الخاص. ففى ظل النظام العام ، فإن الأفراد والمؤسسات (المستثمرين) من ناحية، والقضاء من ناحية أخرى، يشكلون قواعد النظام الذى يحكم الممارسة المهنية وتنظيم الشركات والأسواق، ومعنيين باتخاذ إجراءات المساءلة والتقاضى فى النزاعات. ففى هذا النظام، فإن معدى القوائم المالية والمراجعين مسئولون أمام الأطراف المعنية بالتقرير المالى، والطلب على المعلومات المحاسبية ومعايير المحاسبة التى تنتج هذه المعلومات، يكون منبعه المستثمرين، لأن أى أطراف أخرى تستطيع أن تصل إلى المعلومات من خلال قنوات خاصة. هذا

---

[1] بالاعتماد على: – ياسر أحمد السيد محمد الجرف، **أهمية تطوير معايير المحاسبة الدولية في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبية الدولية –إطار مقترح**، الندوة الثانية عشرة لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين"، جامعة الملك سعود، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، 18–19 ماي 2010، ص ص(18–19).
– مدثر طه أبو الخير، **مرجع سابق**، ص ص(25–27).

النظام يطلق عليه بنموذج حملة الأسهم. أما فى نظام القانون الخاص، فالدولة تصدر قانونا لكل ممارسة أو سلوك أو نشاط معين. فتصدر قوانين خاصة جديدة مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وبناءا عليه فإن الطلب على التقارير المالية والمعايير المحاسبية يكون مرجعه الدولة لتحقيق مصالح كافة الأطراف المعنية، وبالتالى يطلق عليه نموذج أصحاب المصالح.

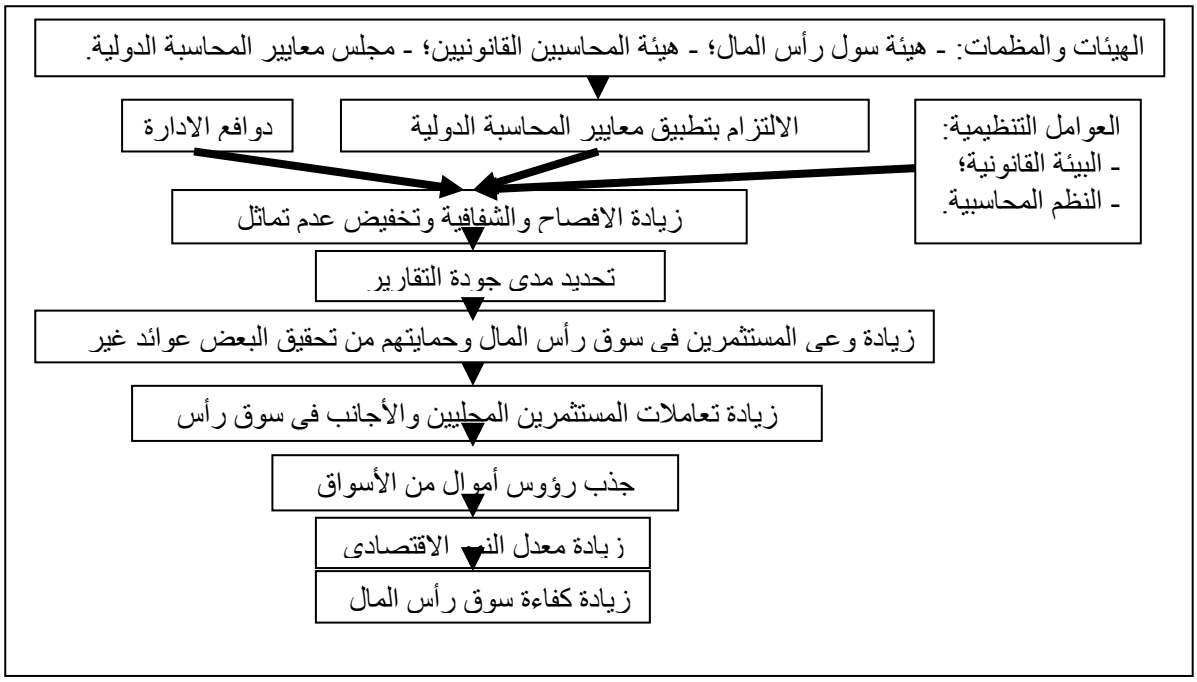
بناءا على هذا التصنيف، فإنه، من وجهة نظر حماية مصالح المستثمرين، فإن جودة التقارير المالية تكون أعلى في الدول التى تسودها قواعد النظام العام عن تلك التي تكون الغلبة فيها لقواعد القانون الخاص لتنظيم الإفصاح المحاسبي.

- **النظم المحاسبية:** هناك بعض الدول التي أعدت تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كمؤشر على جودة التقارير المالية، وهذا غير صحيح، فالعبرة بالتطبيق الفعلي وليس أن تعتبرها واجهة لإستقطاب الاستثمارات وتضليل المستثمرين. أما دول أخرى فترى بالتغيير الجذري لنظامها المحاسبي السابق قصد التطبيق الفعلي للمعايير الدولية كإلتزام بتحسين جودة تقاريرها المالية، فالعبرة ليست بالتطبيق فقط وإنما بالجدية في التطبيق، فبعض الدول قامت بفترة إنتقالية وتحديث نظم المحاسبة والمراجعة وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

3. **دوافع الإدارة:** هو العامل الثالث من العوامل المؤثرة فى جودة التقارير المالية. فالإدارة تختار استراتيجية التقرير عن الأرباح، فإذا كان الربح الحقيقى مرتفع وتتوقع عدم استمراره على هذا النحو، فسوف تحاول تقديم معلومات الربح إلى المستثمرين بالقدر الذى ينقل لهم الأخبار، ومن ناحية أخرى فإنها تتباطئ فى نقل أى أخبار غير جيدة عن انخفاض الربح عن الفترة السابقة، حتى لو كان الربح الحقيقى منخفض، قبل أن تحاول استخدام الأدوات المحاسبية لجعل الربح المحاسبى عن الفترة الحالية لا يختلف كثيرا عن الربح المحاسبى لفترة المقارنة. فإذا افترضنا أن دوافع المراجعين تحددها المتغيرات النظامية، وأن خدمة المراجعة متماثلة، أي بقاء العوامل الأخرى بدون

تغيير، فإن دوافع الإدارة القائمة وقت إعداد التقرير المالى تؤثر على جودة ذلك التقرير. ولهذا وحسب رأي الباحث فإن الأخذ بمعلومات محاسبة التسيير على سبيل المثال في هذه الحالة يزيد من جودة التقارير المالية، وهذا ما سنراه لاحقا.

والشكل الموالي يظهر العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية التي تطرقنا لها سابقا.



الشكل 1: دور العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية في زيادة كفاءة سوق رأس المال.

المصدر: ياسر أحمد السيد محمد الجرف، **أهمية تطوير معايير المحاسبة الدولية في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبية الدولية –إطار مقترح**، الندوة الثانية عشرة لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة المملكة العربية السعودية "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين"، جامعة الملك سعود، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، 18–19 ماي 2010، ص19.

ويتضح بأن جودة التقارير المالية الجيدة تتميز بخصائص معينه تعمل على تحقيق الغرض المرجو منها، على أن تكون هذه المعلومات قابلة للقياس والمقارنة وتتلاءم مع مستخدمي المعلومات فى حالة إدخال تغيرات جوهرية على الأنشطة القائمة وتحقق السرعة في نقل المعلومة وتوقيتها وأهميتها ودرجة مصداقيتها والوثوق بها.

الفرع الثالث: البدائل النظرية لتحديد مفهوم الجودة:

استخدمت الدراسات المحاسبية والتقارير النظامية مفاهيم عديدة للتعبير عن جودة التقارير المالية، وذلك فى إطار الخصائص النوعية للمعلومات التى أوردتها توصية المفاهيم رقم (2) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)[*]. فبعض الدراسات تناولتها تحت مفهوم جودة المحاسبة، والبعض تناولها تحت مفهوم جودة معايير المحاسبة، وأخيرا فهناك من تناولها تحت مفهوم جودة الربح، وسنناقش هذه البدائل كما يلى:[1]

1) جودة المحاسبة وجودة التقارير المالية:

تستخدم جودة المحاسبة أحيانا للتعبير عن جودة التقارير المالية التى تنتجها المهنة المحاسبية. مع هذا فإن جودة المحاسبة هى مفهوم عريض يرتبط أساسا بالمهنة المحاسبية بدءا من إعداد معايير المحاسبة والمراجعة، مرورا بالممارسة المهنية لإعداد ومراجعة القوائم المالية، وانتهاء بمنتج هذه العملية وهو التقرير المالى. ويعتبر نطاق جودة المحاسبة، على هذا النحو، نطاقا عريضا ينطوي على جودة المحاسبة وجودة المراجعة فى نفس الوقت. ويستخدم بعض الباحثين مفهوم جودة المحاسبة في الوقت الذى يركزون فيه على نطاق ضيق للجودة يرتبط ببعض المقاييس المحددة لجودة الربح والمتمثلة فى اختيار سياسات هجومية فى التقرير عن الأرباح، كتجنب الاعتراف بالخسائر، وتمهيد الدخل. وبناءا عليه فإن مصطلح جودة المحاسبة هو مصطلح عام يتسع أو يضيق حسب توجه الباحثين. ومع هذا تظل جودة منتج المحاسبة متمثلة فى جودة التقارير المالية.

(*) **Financial Accounting Standards Board**

[1] مدثر طه أبو الخير، **مرجع سابق**، ص ص(15-17).

2) جودة المعايير وجودة التقارير المالية:

ترتبط جودة معايير المحاسبة بإنتاج معلومات نافعة لاتخاذ القرارات، وبالتالى فإن جودة معايير المحاسبة تتمثل فى قدرتها على إنتاج معلومات مالية موثوق فيها ويمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات. كما يجب أن تسمح المعايير بالتطبيق المتسق لها بالدرجة التى تمكن من مقارنة المعلومات المحاسبية من سنة لأخرى ومن شركة لأخرى. وقد حددت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية مجموعة من الشروط التى يجب توافرها حتى يمكن اعتبار أى مجموعة من معايير المحاسبة ذات جودة عالية. من هذه الشروط:

- وجود تنظيم جيد لهيئة إصدار المعايير يرتبط به أجهزة ولجان فنية عالية المستوى، سواء لإعداد الدراسات أو إصدار المعايير أو التفسيرات المرتبطة بتلك المعايير؛
- توفر موارد بشرية فنية عالية المستوى؛
- وجود منظمات قوية لمراقبة التزام المؤسسات بهذه المعايير.

واعتبرت الهيئة الأمريكية أن جودة معايير المحاسبة تنعكس على جودة التقارير المالية لأنه ينتج عن ذلك تقارير مالية تتصف بالإفصاح الكامل، شفافية أكثر، وتكون قابلة للمقارنة.

3) جودة الربح وجودة التقارير المالية:

يوجد ما يشبه الإجماع بين الباحثين على أن جودة التقارير المالية تبدأ من جودة الربح، فإن قياس جودة التقارير المالية مرتبطة بجودة الربح، وربط جودة التقارير المالية بجودة الربح له بعض المزايا على المستوى الميدانى. والمشكلة تكمن في أن الربح الاقتصادى باعتباره غير منظور، فإنه لا يوجد معيار للحكم على جودة الربح المحاسبى. هنا قدم الفكر المحاسبى العديد من المقاييس البديلة لجودة الربح.

المجموعة الأولى من المقاييس ترتبط بالخصائص التتابعية (السلاسل الزمنية للأرباح).

أهم هذه الخصائص، استمرارية الأرباح، (تعنى إلى أى مدى تكون الأرباح الجديدة جزء مستمر من الأرباح المستقبلية)، والقوة التنبؤية، (تعنى قدرة الأرباح المحاسبية والمعلومات الأخرى التى يتضمنها التقرير المالى على مساعدة القارئ فى التنبؤ بالأرباح المستقبلية)، وأخيرا درجة التقلب فى الأرباح، (تعنى عدم التقلب فى الأرباح إذا كان نشاط الشركة وبيئتها الاقتصادية غير متقلبة).

المجموعة الثانية ترتبط بعلاقة الأرباح بالتدفقات النقدية ودور الاستحقاق المحاسبى فى تفسير الفجوة بين الربح والتدفقات النقدية التشغيلية، فثبات حجم الاستحقاق هنا يعتبر مقياس لمدى جودة الأرباح. فى هذا السياق، فإن جودة الربح، وبالتالى جودة التقرير المالى، تتأثر بالتدخل الهادف للإدارة للتأثير فى الأرباح باستخدام أساليب إدارة الربح(*) لتحقيق مستويات معينة من الأرباح، أو لجعل الربح ممهدا على الرغم من أن حقيقة النشاط ليست كذلك.

الفرع الرابع: معايير جودة التقارير المالية :

من المعروف أن إدارة المؤسسة تعمل كوكيل لإدارة أعمال المؤسسة وذلك بالنيابة عن أصحابها، ولضمان نزاهة تلك الإدارة ظهرت نظرية المحاسبة لتحكم تلك العلاقة من خلال تطبيق مبادئ محاسبية عديدة تلزم الشركات بتسجيل جميع عملياتها ضمن قواعد وأصول تضمن نزاهة العمل ضمن نظام محاسبي محدد. واستناداً إلى ذلك يستطيع متخذ القرار الاعتماد على القوائم ذات الجودة العالية كأحد أهم مقومات اتخاذ القرار والتي يجب أن يتوفر فيها عناصر الملائمة والوقتية، والإفصاح الكافي أو الأمثل والأهمية النسبية وقابلية المعلومات للمقارنة، وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها، وتتحقق جودة هذه المعلومات من خلال توافر المعايير التالية: [1]

1) **معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير

(*) سنتطرق لتعريفه لاحقا.

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، **مرجع سابق**، ص ص(58-59).

لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات، مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

2) **معايير رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية، تساعد المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدي الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

ومما سبق يتبين أن المعايير الرقابية تلعب دورا مهما في تنظيم قواعد الحوكمة على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المؤسسة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة.[1]

3) **معايير مهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما ابرز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة والشفافية.

---

[1] هوام جمعة ولعشوري نوال، **مرجع سابق**، ص18.

4) **معايير فنية:** إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.

وعليه تتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحوكمة من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات وتحفظ حقوق المساهمين، وكذلك بيان أهمية الرقابة والدور المنوط بالمراجع الخارجي مع وجود نظام رقابي يظهر الحاجة للمساءلة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المؤسسة، ولذلك فإن مهنه المحاسبة والمراجعة ترتبط ارتباطا وثيقاً بقواعد الحوكمة، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثرا بمبادئ وإجراءات الحوكمة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة هي الأخرى تلعب دوراً كبيراً في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إصدار التشريعات والقوانين التي تحكم عملية الإشراف والرقابة.

الفرع الخامس: العلاقة المتداخلة بين الافصاح والشفافية، وجودة التقارير المالية:

إن أحد أهم دوافع الاهتمام بتطبيق مبدأ الافصاح والشفافية هو إعادة ثقة المتعاملين فى أسواق الأوراق المالية المتأثرة بالانهيارات وحالات الفشل التي أصابت الكثير من الشركات العملاقة، والتي ترجع فى معظمها إلى عدم دقة البيانات والمعلومات المحاسبية وما تتضمنه من أخطاء مع قلة الشفافية وعدم المساءلة في التقارير المالية. لذا فإن مبدأ الإفصاح والشفافية والذي يعد أحد المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات وما يحمل فى طياته من إعداد ومراجعة المعلومات والإفصاح عنها بما يتفق والمعايير عالية الجودة، التي يتم توفيرها للمستخدمين فى الوقت الملائم وبالتكلفة الملائمة.

إن التطبيق السليم لمبدأ الافصاح والشفافية يشكل المدخل الفعال لتحقيق جودة التقارير

المالية والمعلومات الناتجة عنها، من خلال إبراز دقة وموضوعية التقارير المالية بجانب الالتزام بالقوانين والتشريعات التي تصدرها الدولة والجمعيات المهنية المتخصصة، التي لها الأثر الواضح فى تنشيط حركة سوق الأوراق المالية، وبالتالي فإن هناك علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق مبدأ الافصاح والشفافية والمعلومات المحاسبية فى التقارير المالية، وأن تطبيقه يؤثر على مستوي الشفافية ودرجة الإفصاح المحاسبي مما يؤكد على أن الإفصاح والشفافية وجودة التقارير المالية وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما بالآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد أهم مبادئ الحوكمة فإن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المالية والمحاسبية، كذلك فإن الأثر المباشر من تطبيق مبدأ الافصاح والشفافية هو إعادة الثقة فى المعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل للمعلومات التي تنتجها التقارير المالية باعتبارها أهم الركائز التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة (كمخاطر السوق، والسيولة، وأسعار الصرف)، فضلاً عن دورها فى عملية التنبؤ باعتبارها مدخلاً لتحليل القرار الاستثماري فى سوق الأوراق المالية من خلال المعلومات المحاسبية بدراسة العائد وبعض النسب المحاسبية، كما أن التقارير المالية تؤثر فى قرارات المستثمرين بإمدادهم بالمعلومات عن الشركات التي تطرح أسهمها فى السوق المالي قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع بهدف دعم وترشيد ذلك القرار.[1]

المطلب الثاني: الافصاح والشفافية في التقارير المالية:

تظهر أهمية الشفافية في التقارير المالية من خلال الإفصاح واسعة النطاق، حيث سيكون هناك تغيرات هامة على أرباح المؤسسات، فبعضها يشمل معايير الاعتراف بالإيرادات والحصول

---

[1] زرزار العياشي، **مرجع سابق**، ص19.

على أكثر صرامة باستخدام القيم العادلة[*]، وجلب المزيد من الأرباح، والتعرف على العديد من الأدوات المالية والمطلوبات.[1]

فالاعترافات التي تستند إليها التقارير تختلف اختلافا ملحوظا من دولة لأخرى. وعلى سبيل المثال إذا كانت المعايير الأمريكية تعكس تقليدا مؤداه أن الحسابات تقدم صورة صادقة وحقيقية للشركة فإن المعايير الألمانية تنبثق من مبدأ الحذر.[2]

فالبيانات المضللة بشأن المركز المالي للشركة قد يصعب كشفها أو إثباتها بواسطة أشخاص من خارج الشركة حتى لو تمكن المراجعون من إثارة الشكوك بوجود تزوير فإن المراجع قد لا يكون في مركز قوى يسمح له بمواجهة الادارة أو تبليغ الجهات المسؤولة.[3]

الفرع الأول: انعكاسات الشفافية والافصاح على جودة المعلومات في التقارير المالية:

يشجع وجود نظام إفصاح قوي وجودة للمعلومات المحاسبية على الشفافية الحقيقية للمؤسسات المدرجة في السوق، ويعتبر أمراً رئيساً لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ممتلكاتهم على أسس مدروسة. وتظهر التجارب أن الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية أداة قوية للتأكيد على سلوك المؤسسات وحماية حقوق المستثمرين، حيث يمكن

---

[*] القيمة العادلة: عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنها المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحث. **المرجع**: جمال علي عطية الطرايرة، أطروحة دكتوراه: **التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره على الابلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن**، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، تخصص محاسبة، الأردن، 2005، ص93.

[1] **SN, INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (On-line),** <**http://www.4shared.com/get/7uJHMKsh/INTERNATIONAL_FINANCIAL_REPORT.html**> **,(date: 10/11/2014), p10.**

[2] محمود مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الاداري –دراسة مقارنة–**،ط2، الدار الجامعية : الاسكندرية–مصر–، 2009، ص 124.

[3] **نفس المرجع**، ص 125.

لنظام الإفصاح الكافي عن المعلومات التي تصل في الوقت المناسب لهم، أن يساهم في اجتذاب رأس المال، والحفاظ على الثقة في الأسواق المالية، وعلى النقيض فإن ضعف الإفصاح وقلة المعلومات المحاسبية وتأخرها في الوصول إلى المساهمين والمستثمرين والممارسات غير الشفافة تساهم في السلوك غير الأخلاقي، وفي خفض مستوي شفافية ونزاهة السوق،[1] وهذا يؤدي إلى تحمل تكاليف ضخمة ليست بالنسبة للمؤسسة ومساهميها فحسب بل وللاقتصاد في مجموعه أيضا. ويطلب المساهمون والمستثمرون المحتملون الوصول إلى معلومات منتظمة موثوق بها وقابلة للمقارنة بتفصيلات كافية عنها كي يقيّموا مدى إشراف الادارة. بهذا يمكنهم اتخاذ قرارات مدروسة عن تقييم المؤسسة وملكية الأسهم، ويؤدي عدم كفاية المعلومات أو عدم وضوحها إلى إعاقة قدرة الأسواق على العمل وزيادة تكلفة رأس المال. كما يؤدي نشر التقارير في نفس الوقت لكافة المساهمين إلى ضمان المعاملة المتساوية، ويجب على المؤسسات المحافظة على علاقات وثيقة مع المستثمرين والمشاركين في السوق وأن تبذل عناية خاصة لعدم إنتهاك هذا المبدأ للمعاملة المتساوية.[2]

هذا وتظهر أهمية الإفصاح وجودة التقارير المالية أيضا من خلال ازدياد حاجة الشركات المساهمة إلى التمويل عن طريق أسواق المال وبورصات الأسهم والسندات، وغالباً ما تشرف على تلك الأسواق هيئات مهنية تلزم الشركات المدرجة في السوق المالي بإتباع إجراءات وقوانين وقواعد أساسية تحددها المهنة، وذلك حتى يكتسب الإفصاح في التقارير المالية المنشورة مصداقية لدي

---

[1] زرزار العياشي، **مرجع سابق**، ص ص(19-20).

[2] محمود مصطفى سليمان، **مرجع سابق**، ص ص(59-61).

المستخدمين والمساهمين وبذلك تكون هذه المعلومات ذات قيمة وجودة ومنفعة لجميع مستخدميها،[1] وتتميز بالشفافية.

وتعتبر جودة الإفصاح نتيجة طبيعية لجودة المعلومات المحاسبية في الشركات ويمكن للمحاسب أن يقوم بتقييم جودة الإفصاح في القوائم المالية عن طريق[2]:

- كفاية الإفصاح الذي توفره الشركة عند التقرير عن إستراتيجية الأعمال وأثارها الاقتصادية؛
- كفاية الإفصاح عن نتائج أعمال الأنشطة القطاعية المختلفة؛
- كفاية شرح الأداء الحاضر للشركة في تقاريرها المالية؛
- كفاية المعلومات الواردة في خطاب مجلس الإدارة؛
- وضوح الإيضاحات المرفقة في القوائم المالية، والتي تعتبر جزء لا يتجزء من التقارير المالية، وشرح السياسات المحاسبية، والافتراضات التي بنيت عليها التقديرات المحاسبية.

وحتى يتم توفير معلومات عادلة وشفافة لجميع الأطراف ذات العلاقة، فيجب على مجلس الإدارة ومحاسبتها، الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ومبادئ الحوكمة التي تؤدي بالضرورة إلى رفع جودة القوائم المالية بما تتضمنه من إفصاح وشفافية.

الفرع الثاني: شفافية الافصاح في التقارير المالية المنشورة:

وتعد الشفافية أحد الخصائص الرئيسة لجودة التقارير المالية المنشورة بل تعتبر المعيار

---

[1] محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية وإنعكاساتها على سوق الأوراق المالية –دراسة تطبيقية** (على الخط)، ندوة السوق المالية السعودية: نظرة مستقبلية، جامعة الملك خالد، يومي 14/13 نوفمبر 2007، على الرابط:
<mailto:http://www.jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?TID=4665> ، (تاريخ التحميل: 2010/10/03).

[2] أحمد مخلوف، **مرجع سابق**، ص ص(4-5).

الذي على أساسه يتم ترتيب المؤسسات فى الأسواق المالية، كما أن لها أثر واضح في زيادة كفاءة السوق المالي مما يحقق أفضل تخصيص للموارد المتاحة. فالشفافية تساعد المستثمرين، المقرضين وغيرهم من المتعاملين فى السوق على تقييم الوضع المالى للمؤسسة، ومن ثم تساعدهم على اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية السليمة، وفى النهاية يمكن أن يساعد ذلك على زيادة درجة الثقة فى سوق المال. وبالإضافة إلى ذلك فإن الشفافية أحد ركائز حوكمة الشركات حيث تساعد مجلس الإدارة على تقييم فعالية الإدارة التنفيذية وتمكنه من إتخاذ القرارات التصحيحية مبكرا قبل حدوث أي خلل في الوضع المالي للمؤسسة.

وقد أدى انهيار بعض المؤسسات المعروفة وما تبعه من خسائر للمستثمرين إلى فقدانهم الثقة فى التقارير المالية المنشورة وما تحويه من معلومات، بل وفقدان الثقة فى مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة، وفقدان الثقة فى سوق رأس المال بصفة خاصة، فضلا عن الصدمة الأخلاقية التى أصيب بها المجتمع ككل. وفى هذا الخصوص ظهر بقوة مصطلح "شفافية الإفصاح" سواء فى وسائل الإعلام المتخصصة فى الشؤون المالية أو من قبل المستثمرين فى سوق رأس المال وكذا من قبل الجهات الرقابية كأحد الخصائص الرئيسة لجودة التقارير المالية، والتى يجب أن تتوفر فى تلك التقارير حتى تتمكن من أداء الدور المنتظر منها. وفي هذا السياق ذهب عدد كبير من المستثمرين إلى القول بأن عدم توافر الشفافية فى التقارير المالية المنشورة كان بمثابة الستار الذى مكن الإدارة من إخفاء الكثير من المشاكل التى أدى تراكمها عاما بعد آخر إلى انهيار تلك الشركات بإستخدام إدارة الأرباح(*) أو التمويل من خارج الميزانية وغيرها.

ولقد بلغت شفافية الإفصاح حاليا درجة من الأهمية بحيث أصبحت هي المعيار الرئيس

(*) **إدارة الأرباح:** هي جزء من المحاسبة الابداعية وهي عبارة عن التلاعب في النتائج من خلال إستعمال أدوات مشروعة كتغيير طريقة الاهتلاك أوزيادة العمر الانتاجي للأصل أو تعديل قيمة الخردة للأصول الثابتة.

لترتيب الشركات في السوق الأمريكى، على الرغم من أن هذا المصطلح لم يرد ضمن خصائص جودة المعلومات المحاسبية التى تضمنتها توصية المفاهيم رقم(**2**) ضمن مشروع الإطار الفكرى للمحاسبة المالية الذى قدمه مجلس معايير المحاسبة المالية.[1]

الفرع الثالث: الإفصاح المحاسبي وشفافية التقارير المالية:

يطالب المستثمرون بتقارير مالية شفافة تتيح لهم بيانات تعبر بمصداقية وموضوعية عن العمليات التى قامت بها الشركة بما يمكنهم من تقرير المخاطر والمزايا التى تتضمنها استثماراتهم، وعندما يدرك السوق أن هناك نقصا في الشفافية، ينعكس ذلك على تتبع أسعار الأوراق المالية للمؤسسة. وقد أدى ظهور الفضائح المحاسبية الأخيرة إلى ضياع مبالغ ضخمة من القيمة الرأسمالية السوقية، مما أدى إلى قيام كثير من المستثمرين بتأجيل خططهم الخاصة بالتعاقد. وفى بعض الحالات الأخرى فقد المستثمرون معظم مدخراتهم .

ومن الجدير بالذكر أن إعداد التقارير المالية ذات الشفافية العالية يتعدى مجرد تطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية التى تهدف إلى توفير التناسق وقابلية المقارنة والإفصاح الامين الذى يساهم بشكل فعال فى التأثير على قيمة السهم مما ينعكس على تنشيط التداول بسوق الاوراق المالية. ويساهم الافصاح المحاسبى في قياس مدى التزام المؤسسات المقيدة بمجموعة من المطالب الاساسية الواجب الافصاح عنها للإسهام الفعال فى تنشيط التداول فى السوق المالى بسبب ما اصاب القوائم المالية من عدم الدقة فى الافصاح عن البيانات المحاسبية مما كان له أثر فى تخفيض التداول، وبالتالي فإن الافصاح بصورة مطلقة عن كافة الاحداث التى تعرضت لها

---

[1] محمد بن سلطان القباني السهلي،" **مؤشر مقترح لقياس مستوى الشفافية والإفصاح في الشركات السعودية (على الخط)**، ورقة عمل، جامعة الملك سعود، الرياض–السعودية، مارس 2010، على الرابط: < ***cba.ksuedu.server261.com/.../edoc_1315499226.rtf***>، (تاريخ التحميل: 2012/05/17). ص3.

المؤسسة فى الفترة الماضية، بالإضافة الى تطبيق المعايير المحاسبية يؤدى إلى توفير الشفافية في التقارير المالية التى تعكس الاحداث الاقتصادية للشركة[1].

1) ما بين الشفافية والقيود على الإفصاح:

إن معيار الشفافية هو نوعية وحجم المعلومات. وبالتالي لمزيد من الشفافية يفضل الحصول على معلومات أكثر ولكن الحصول على معلومات أكثر يقابله أيضا تكلفة أكبر، وبالتالي إذا كانت كلفة الشفافية عالية مقارنة بالعائد الذي يتم الحصول عليه مقابل المزيد من الشفافية، هنا يتم إسقاط الشفافية لصالح إخفاء المعلومات وهو انعكاس للعقلية الأمريكية التي تعتمد على نتائج العمليات أكثر من اعتمادها على تطبيق المبدأ.[2]

كما أن نظام الإفصاح والشفافية من أهم حقوق المساهمين التي تعطيهم الثقة وتقوي من وضع السوق ومصداقيته تجاه الأطراف الخارجية إلا أن الشفافية هي أمر نسبي وذلك بسبب أنه إذا كانت تكلفة المعلومات تتخطى الإيراد المتوقع فلا موجب للشفافية.

ولا شك أن الإيقاع السريع للحركة الاقتصادية وازدياد حجم ونشاط سوق الأوراق المالية يؤدي إلى الطلب المتزايد على المعلومات المحاسبية لاتخاذ قرارات رشيدة تكون مبنية على أسس سليمة، ومنها لم تعد التقارير والقوائم المالية السنوية كافية وملائمة لهذا الوضع، حيث أصبح يضاف إلى القوائم المالية الأساسية بعض القوائم المالية الإضافية التي يتم إعداد بعضها بصفة إلزامية في بعض الدول وإعداد البعض الأخر بصفة اختيارية (كنوع من الإفصاح الاختياري).[3] وبالتالي أصبحت المؤسسات المساهمة المدرجة في البورصة تلتزم بمستوى عالي من الإفصاح،

---

[1] نبيل عبد الرءوف إبراهيم، مرجع سابق، ص9..

[2] محمد سليم وهبة، **البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية** ، ورشة عمل معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، سوريا– دمشق، 2004، ص 187.

[3] نفس المرجع.

وعلى الأخص:[1]

1 . الإفصاح القطاعي (الجزئي): ويجب على معدي القوائم المالية إدراج معلومات القطاعات التشغيلية الخاصة بالإنتاج وخطوطها ومناطقها الجغرافية والعملاء المؤسسة الرئيسين، بحيث يتم الافصاح عن كل جزء على حدى للحالات السابقة ليكون مستخدمي القوائم المالية في موقف أفضل ودراية أكثر بمخاطر المؤسسة في تلك الحالات.

2 . الإفصاح عن ربحية السهم الواحد: تقدم الشركات المتداولة في البورصة معلومات عن ربحية السهم العادي الواحد (بعد استبعاد أرباح الأسهم الممتازة إن وجدت) وذلك في قائمة الدخل التي تعد عن الفترة، وذلك لما لهذا الرقم من أهمية في قياس العديد من المؤشرات المالية. [2]

3 . القوائم المالية المرحلية (المؤقتة أو الأولية): وتعني انسياب المعلومات (كالمركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها) من الشركة إلى الأطراف المهتمة بها كل فترة قصيرة عادة ربع سنوية ولكن يجب أن يتم الإفصاح بمستوى معين يحدد المعلومات التي تقدم كحد أدنى في تقارير المؤسسة للحصول على المعلومات اللازمة للقرارات المتخذة.[3]

وفي هذا الخصوص نلاحظ أن القوائم المالية المرحلية تهدف إلى استكمال بعض أوجه النقص في القوائم المالية السنوية، وكذلك تساعد على تخفيض درجة عدم التأكد أمام المستثمرين عند التنبؤ بالأرباح وعوائد الأسهم، كما أن لهذه القوائم دورا فعالا في عمل المقارنات بين إنجازات فترات العام الجاري مع الفترات السابقة لقياس درجات النمو والانتعاش في أداء المؤسسة من عام لآخر،

---

[1] طارق عبد العال حماد, **دليل المستثمر إلى بورصة الأوراق المالية**، الإسكندرية ، 1998 ، ص 59.

[2] لجنة المعايير المحاسبية الدولية، **المعايير المحاسبية الدولية (على الخط)** ، ترجمة: مجموعة طلال أبو غزالة ، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن –عمان، 1999، على الرابط: < **http://www.tagi.com**/ >، ص 621.

[3] عبد السلام محمود إبراهيم تركي، تحليل التقارير المالية، ص 50.

وما لذلك من آثار مهمة على سعر تداول الأسهم في الأسواق المالية.

2) شفافية التقارير المالية:

تعد شفافية التقارير المالية عبارة عن نشر معلومات واضحة ودقيقة وصادقة عن جميع الأنظمة واللوائح والقرارات التنفيذية المتعلقة بالتقارير المالية.[1] ولهذا يتعين أن تتسم المعلومات التي يتم توفيرها للمشاركين بالسوق والمرتبطة بمعاملاتهم المتبادلة بالشفافية والنفعية حتى يتميز السوق بالكفاءة، ولعل ذلك أحد أهم وأكثر الظروف المسبقة لوضع نظام للسوق بصفة عامة والسوق الدولي بصفة خاصة.

فالأسواق لا تولد مستويات كافية من الإفصاح، وقوة السوق عادة ما توازن بين العوائد الحدية والتكاليف الحدية للإفصاح عن المعلومات الإضافية، وقد لا تكون النتيجة النهائية هي ما يحتاجه المشاركين بالسوق بالفعل.

وقد عززت متطلبات الحد الأدنى من الافصاح من نوعية وكمية المعلومات التي يجب أن يتم توفيرها للمشاركين في السوق والجمهور العام. وبسبب أن متطلب المعلومات يعد جوهريا لتعزيز استقرار السوق فإن السلطات القانونية ترى أيضا أن نوعية المعلومات لها أولوية أكبر، وبعد أن يتم تحسين نوعية المعلومات المطلوبة عن طريق المشاركين بالسوق والسلطات القانونية، سوف تبذل المؤسسة جهد أفضل في تحسين نظام معلوماتها الداخلية وذلك بهدف الحصول على سمعة جيدة في توفير معلومات ذات نوعية جيدة.

إن الافصاح العام للمعلومات يتم التنبؤ به في ظل وجود معايير محاسبية جيدة ومنهجية كافية للإفصاح، عادة ما يتضمن ذلك الافصاح العام نشر معلومات نوعية وكمية ملائمة في

---

[1] بعلوج بولعيد، **مرجع سابق**، ص12، (بتصرف).

التقارير المالية السنوية، وبالإضافة للمعلومات الملائمة الأخرى يتعين أن يأخذ متطلب المعلومات في الإعتبار التكلفة، لذلك فعندما يتم تحديد متطلبات الافصاح فإن نفعيتها للجمهور يجب أن يتم تقييمها في ضوء التكلفة التي ستتحملها المؤسسة عند إفصاحها عن تلك المعلومات.

لذلك يعتبر توقيت الافصاح متغيرا هاما أيضا، فالافصاح عن المعلومات السلبية للجمهور لم يعد معقدا بعد بشكل كاف لتفسير معلومات قد تسبب أضرار للمؤسسة، وعندما تكون المعلومات ليست بجودة كافية أو أن مستخدميها لا يبدوا أنهم قادرين على تفسير المعلومات بشكل صحيح، فإن متطلبات الافصاح العام يجب أن يتم وضعها بشكل حريص كما يجب أن يتم التخفيف والتقليل منها تدريجيا بشكل تصاعدي في الأجل الطويل، يعتبر نظام الافصاح الكامل ذو فائدة حتى إذا كانت هناك بعض المشاكل التي يتم مواجهتها في الأجل القصير بسبب أن التكلفة الخاصة بعدم كون النظام المالي لا يتميز بالشفافية تعتبر أعلى كلية من تكلفة أن يكون النظام شفافا.[1]

الفرع الرابع: الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للشركات المساهمة:

إن الاضطرابات التي مست الأسواق المالية العالمية مؤخرا والتي أدت إلى خروج المتخصصين وغير المتخصصين منها عقب الهبوط المفاجئ الذي مس هذه الأسواق ليضطر العديد من مستخدمي التقارير المالية إلى قراءة وتحليل جيد للقوائم المالية تلك التي لم يلقوا لها أي إهتمام، وهذا ما جعل الكثير من المختصين يميلون إلى ضرورة أن تكون تقارير مجالس الإدارة أكثر شمولا.[2]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، ص ص(277-278).

[2] أكرم ميخائيل، **الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للشركات المساهمة في دولة قطر** (على الخط)، ندوة الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للشركات المساهمة في دولة قطر، نظمها سوق الدوحة للأوراق المالية بالتعاون مع الجمعية العلمية للمحاسبة، جامعة قطر، 16 ماي 2007، على الرابط:
<http://old.qu.edu.qa/home/account/clearness.htm>، (تاريخ التحميل:**02/03/2013**)،

وأكد البعض أنه لا يتم الإفصاح في التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة عن كثير من المعلومات المهمة وهذه مشكلة، إذ يجب أن يتم إدراجها ضمن هذه التقارير، كما نشير إلى أن تلك المعلومات مهمة ويجب إلزام الشركات ومسئوليها بتوضيحها للمساهمين.

فالإفصاح هو عملية الكشف عن معلومات (مالية وغير مالية) تهم المستثمرين، ويتم إما بصورة دورية (فترات مالية محددة) أو بصورة فورية عند حدوث المعلومة، ذلك حتى تتوافر المعلومات بنفس الوقت للجميع وعدم إمكانية استفادة أحد الأشخاص قبل غيره من المعلومة الجوهرية والأحداث الهامة.

أما بالنسبة للمعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها في القوائم المالية فليس هنالك نموذج محدد لعرضها، كما أنه يجب أن تشتمل القوائم المالية على معلومات عامة للشركة(*)، وكذلك يجب الإفصاح عن المخاطر بصورة عامة(*).

وبالنسبة للإصدارات والاكتتابات فإنها يجب أن تخضع بصورة رئيسة لقوانين وإرشادات أسواق المال. أما بالنسبة للمعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها والمدرجة في نموذج نشرة الإصدار، وبحد أدنى تتكون من وصف للأسهم المطروحة وشروط وإجراءات الاكتتاب، وأغراض الشركة ووصف لنشاط الشركة وحقوق المساهم ومسؤولياته، وحصيلة الإصدار واستخداماتها

(*) – اسم البلد الذي تأسست فيه، الشكل القانوني، نشاط الشركة، الفترة المالية، العملة المستخدمة، أرقام المقارنة وكذلك السياسات المحاسبية الهامة ويجب أن تشتمل القوائم المالية على بيانات محددة تتضمن القيود المفروضة على ملكية الأصل، طرق احتساب المخصصات، الأصول والمطلوبات الطارئة، الالتزامات الخاصة بالمصروفات الرأسمالية المستقبلية ويجب أن تظهر القوائم المالية بصورة منفصلة، العقارات والآلات والمعدات والأصول طويلة الأجل والشهرة والقيمة العادلة للأدوات والأصول والالتزامات المالية وعقود الإيجار التشغيلية والتمويلية، وأنواع الالتزامات والمصروفات المستحقة والموجودات والمطلوبات المتداولة وحقوق المساهمين.

(*) مثل مخاطر السوق، مخاطر تقلبات الأسعار وفوائد العملات الأجنبية، مخاطر التشغيل، مخاطر الائتمان والإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.

والتدفقات المستقبلية للشركة مصادر التمويل والبيانات المالية التقديرية وإدارة الشركة وبيانات خاصة بالمؤسسين. [1]

كما أنه من المفروض أن يلزم مجلس الإدارة بإعداد تقرير عن نشاط الشركة ومركزها المالي والخطط المستقبلية للسنة القادمة، لكن لا يوجد إرشادات تفصيلية بالأمور التي يجب تضمينها في تقرير مجلس الإدارة. أما بالنسبة للأمور التي يجب أن يتضمنها تقرير مجلس الإدارة فمنها وصف لأنشطة الشركة الرئيسة وقطاعات العمل الجغرافية، وحجم الاستثمارات الرأسمالية وعدد الموظفين في كل منها، ووصف للشركات التابعة وطبيعة عملها، ودرجة الاعتماد على موردين محددين أو عملاء رئيسين، ووصف لأي حماية حكومية أو امتياز حكومي تتمتع به الشركة، ووصف لأي قرارات صادرة عن الحكومة أو المنظمات الدولية التي لها أثر مادي على عمل الشركة أو منتجاتها، وتحليل المركز المالي ونتائج أعمال الشركة خلال السنة والتطورات المستقبلية الهامة وتوقعات مجلس الإدارة لنتائج أعمال الشركة والوضع التنافسي للشركة وغيرها من الأمور المهمة(*).

كما تلزم ادارة السوق المالي لبعض الدول باجبار الشركات المساهمة والزامها بانشاء مواقع

---

[1] أكرم ميخائيل، **نفس المرجع**.

(*) كما يجب أن يتضمن التقرير الهيكل التنظيمي للشركة ووصفا للمخاطر التي تتعرض الشركة لها و الإنجازات التي حققتها الشركة مدعمة بالأرقام ووصف للأحداث الهامة. والأثر المالي لعمليات ذات طبيعة غير متكررة ولا تدخل ضمن النشاط الرئيسي للشركة، إضافة إلى بيان بأسماء أعضاء مجلس الإدارة وأسماء ورتب أشخاص الإدارة العليا ذوي السلطة التنفيذية ونبذة تعريفية عن كل منهم وبيان عن اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة ومثل على ذلك لجنة التدقيق ولجنة الرواتب والحوافز، ولجنة المخاطر وبيان عن مسؤولية مجلس الإدارة لفعالية الضوابط والإجراءات الداخلية للشركة وحماية أصولها وبيان تفصيلي عن المزايا والمكافآت التي يتمتع بها كل من رئيس وأعضاء مجلس الإدارة وأشخاص الإدارة العليا ذوو السلطة التنفيذية خلال السنة المالية بما في ذلك جميع المبالغ التي حصل عليها كل منهم كأجور وأتعاب ورواتب ومكافآت وغيرها والمبالغ التي دفعت لكل منهم كنفقات سفر وانتقال وبيان عن خطة التقاعد للموظفين وحوافز الموظفين وبيان بالتبرعات والمنح التي دفعتها الشركة خلال السنة ومساهمة الشركة في حماية البيئة وخدمة المجتمع.

الكترونية لها، بحيث تضم تلك المواقع كافة البيانات والمعلومات التي تهم المساهمين والإفصاح عن كافة المستجدات عبر تلك المواقع. وهذا مايدخلنا إلى التحدث عن مفهوم الشفافية وهو أن يتم ايصال المعلومات والبيانات المالية إلى جميع المتداولين أو المستثمرين في نفس الوقت، وألا يقتصر وصولها والاستفادة منها على مجموعة مختارة من الناس خلال فترة مسبقة. فالإفصاح عكس ما يراه البعض بأنه تسريب المعلومات إلى فئات معينة من المستثمرين قبل وصولها إلى عامة المستثمرين، وهذا ما عجل إلى البحث عن شفافية الافصاح والذي يقصد بها وصول المعلومة كاملة لجميع المتداولين في نفس الوقت عبر القنوات الرسمية دون تشويهها (تجزئتها، إظهارها غامضة)، ولكن التساؤل الذي يطرح هل آلية الإفصاح قوية وفعالة؟ الجواب بكل صراحة هو "لا"، وهذا راجع إلى سياسة الدولة وقوانينها والمجتمع وأفراده والسوق وإدارتها وأدواتها (الشركات المدرجة) فبالمختصر هناك مسؤوليات مشتركة.

كما أن ضعف القوانين الخاصة بالسوق وقانون الشركات له دور كبير في ضعف الافصاح، كما أن السوق أيضا لها جزءاً من المسؤولية من خلال ضعف الكوادر العاملة وكفاءتها وضعف مساهمة السوق في تثقيف المستثمر والمجتمع، فعموما السوق لها دور كبير في نشر كافة البيانات والمعلومات من خلال الإفصاح والشفافية. [1]

المطلب الثالث: العلاقة بين الشفافية والافصاح في القوائم المالية:

إن الهدف من إعداد القوائم المالية هو توفير معلومات عن المركز المالي للمؤسسة (الميزانية) وأدائه (قائمة الدخل) والتغيرات الحادثة في التدفقات النقدية (قائمة التدفق النقدي)، ويتم

---

[1] هاشم عبدالرحيم السيد، **الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للشركات المساهمة في دولة قطر** (على الخط)، ندوة الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للشركات المساهمة في دولة قطر، سوق الدوحة للأوراق المالية والجمعية العلمية للمحاسبة، جامعة قطر، 16 ماي 2007، على الرابط:
< http://www.qu.edu.qa/associations/>، (تاريخ التحميل: 2014/02/10).

ضمان وجود الشفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل وعن طريق توفير العرض العادل للمعلومات المفيدة الضرورية لإتخاذ القرارات الإقتصادية لمدى واسع من المستخدمين.[1] وفي ضوء الإفصاح الكامل، يجب أن يكون من السهل تفسير القوائم المالية، في حين أن مزيد من المعلومات يكون أفضل حالا من أن تكون قليلة، إلا أنه من جهة أخرى فإن تقديم تلك المعلومات يعتبر مكلفا، لذلك فإن صافي عوائد تقديم مزيد من الشفافية يجب أن يتم تقييمه بحرص.[2]

ومثلما هو متوقع، تتفاوت متطلبات الإفصاح بين السلطات التنظيمية المختلفة، ولقد كان تبني معايير المحاسبة الدولية **(IAS)** إجراء ضروريا لتسهيل الشفافية والتفسير المناسب للقوائم المالية،[3و4] ووفقا للمعايير الدولية، يتم في العادة إعداد القوائم المالية إنطلاقا من إفتراض مؤداه أن المؤسسة ستواصل العمل كمشروع مستمر وأن الأحداث ستسجل على أساس الإستحقاق، بعبارة أخرى ينبغي الإعتراف بتأثيرات المعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها وأن يتم إثباتها في القوائم المالية عن الفترات المتصلة بها.

وإذا تحدثنا عن الشفافية والافصاح كان لابد من ذكر الخصائص النوعية التي تعتبر صفات تجعل المعلومات المقدمة في القوائم المالية مفيدة، وفي حالة عدم وجود معلومات شاملة ومفيدة، قد لا يعي المديرون الحالة المالية الحقيقية للمؤسسة ويضلل أصحاب المصلحة الأساسيون، وهذا بدوره يحول دون التشغيل الجيد لنظام السوق، وعلى العكس من ذلك، فإن تطبيق الخصائص الكيفية الرئيسة ومعايير المحاسبة الملائمة ينتج عنه في الغالب قوائم مالية تقدم صورة

---

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد و العرض والتحليل، الغش في التقارير المالية، ...)، مرجع سابق** ، ص932.

[2] أمين سيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، ص282.

[3] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد و العرض و التحليل، الغش في التقارير المالية، ...)، مرجع سابق** ، ص932.

[4] أمين سيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، ص ص(282-283).

واضحة وحقيقية.[1]

ويرى البعض أن كمية المعلومات والطريقة التي يتم الإفصاح بها لا تعتبر العامل الوحيد المستخدم في تحديد مستوى الإفصاح والشفافية المطلوبة بل لابد من تحديد حجم المعلومات والبيانات المطلوبة للأشخاص لمساعدتهم على اتخاذ القرارات حيث انه من غير المستحب إظهار وعرض معلومات أكثر من المطلوب حيث أظهرت بعض من الدراسات بعض الاعتراضات في النقاط التالية[2]:

1. أن الإفصاح عن معلومات إضافية سوف يساعد المنافسين على العمل ضد المؤسسة المفصح عنها .ولكن أمكن الرد على هذا الاعتراض بأن المنافسين عادة ما يحصلون على ما يريدون من المعلومات من مصادر أخرى متعددة.
2. يساعد الإفصاح الكامل عن المعلومات بالقوائم المالية الختامية على تدعيم موقف النقابات والاتحادات عند إجراء المفاوضات بشأن تعديل أجور العمال، وذلك لحصولهم على معلومات كاملة وإضافية عن نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة الاقتصادية.
3. يؤدى الإفصاح والشفافية الكاملة عن المعلومات إلى تضليل ذوي الاهتمام من المستثمرين بدلا من مساعدتهم في اتخاذ القرارات الملائمة، ويرجع ذلك إلى عدم إلمام غالبية المستثمرين بالسياسات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بها، والقواعد التي تستند إليها، ولقد أمكن الرد على هذا الاعتراض أيضا لأن العديد من المحللين الماليين ومسئولي الاستثمار لديهم التأهيل العلمي

---

[1] بالاعتماد على كل من المرجعين: [1- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد و العرض و التحليل، الغش في التقارير المالية،...)، مرجع سابق** ، ص ص(921-922).و 2- أمين سيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، ص ص(283-285).].

[2] محمد نواف حمدان عابد، مذكرة ماجستير: **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن إنخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية –دراسة تطبيقية**، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كلية العلوم المالية والمصرفية، تخصص المحاسبة، القاهرة، 2006، ص94.

المناسب في مجال المحاسبة والفروع المرتبطة بها، وان باقي المستثمرين سيكون لديهم الفرصة للتعلم من خلال دراسة القوائم المالية وما تحتويه من معلومات.

4. يؤدي توفير مصادر أخرى للمعلومات المالية إلى الحصول على نفس القدر من المعلومات بتكلفة أقل عما إذا تم الإفصاح عنها من خلال القوائم المالية الختامية.

الفرع الأول: الإفصاح والشفافية في القوائم المالية:

تعد متطلبات الافصاح المتصلة بالقوائم المالية ركيزة للتنظيم السليم، والافصاح آلية فعالة لجعل المؤسسات تحتك بنظام السوق، ورغم أنها تقوم بتزويد الأطراف المختلفة بالمعلومات، إلا أن هذه المعلومات تكون في الغالب سرية أو حساسة، وليست متاحة دائما لكل فئات المستخدمين، ولذلك فإن الافصاح في القوائم المالية ينبغي أن يكون شاملا بدرجة كافية تسمح بالوفاء بإحتياجات المستخدمين الآخرين ضمن حدود أو قيود ما، يمكن اشتراطها بدرجة معقولة. والشفافية المحسنة من خلال الافصاح الأفضل يمكن (ولكن ليس من الضروري) أن تقلل فرص حدوث أزمة أو تأثيراتها، لأن الدائنين والمشاركين الآخرين في السوق سيكونون أقدر على التفريق بين الظروف المالية التي تواجه المؤسسات أو البلدان المختلفة.

إن مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى معلومات لكي تساعدهم على تقييم المركز المالي وأدائه وإتخاذ القرارات الاقتصادية. ومن الأمور الهامة إجراء تقييم واقعي للأصول، بما في ذلك الحساسية إتجاه الأحداث المستقبلية والتطورات المعاكسة، والاعتراف المناسب بالدخل والمصروفات، وقد يحتاج المستخدمون أيضا لمعلومات لكي يفهموا بشكل أفضل الخصائص الخاصة بعمليات المؤسسة، وخاصة القدرة على السداد...

لقد عكس تطور معايير المحاسبة الدولية التطورات الحادثة في الأسواق المالية الدولية، وبمرور الوقت إتسع نطاق تغطية معايير المحاسبة الدولية لتشمل موضوعات جديدة (مثل الافصاح

والعرض المتصلان بإستخدام أدوات مالية جديدة) وتحسين المعايير الدولية القائمة.

من الناحية التاريخية، لم تفرض ممارسات المحاسبة المتعارف عليها أعباء ثقيلة على المؤسسات فيما يتعلق بالافصاح، ومع ذلك فبدون معايير رشيدة ومتوازنة يتم وفقا لها تقدير القيمة العادلة. يمكن أن يؤدي استخدام نموذج القيمة العادلة إلى تقليل مصداقية القوائم المالية وزيادة تقلب قياسات الايرادات وحقوق الملكية ويصدق ذلك بصفة خاصة في حالة عدم وجود أسواق نشطة. ومع ذلك فالقوائم المالية يجب أن تعكس أيضا واقع المعاملات على نحو متسق من الناحية المفاهيمية، وسوف ينتج هذا الهدف قدرا معينا من الشد والتوتر بين المحاسبين والممارسين.[1]

1. أوجه القصور القائمة في الممارسات المحاسبية:

لتعزيز الشفافية والافصاح في أعقاب الأزمات المالية وجهت عدة إنتقادات للقوائم المالية المنشورة نظرا للقصور الناتج عن عدم كفاية وعدم إكتمال عرض المعلومات المالية في التقارير المالية السنوية، وترى الأطراف المشاركة في السوق أن عدم شفافية المعلومات المالية ليست فقط خطأ رسميا غير مقصود، ولكن أيضا نقطة ضعف في حوكمة الشركات الفعالة ونظام السوق. ويحتاج المشاركون في السوق إلى مجموعة واسعة من المعلومات المالية والاقتصادية من أجل إتخاذ القرارات ولذلك فإن رد فعلهم إزاء ضعف الافصاح يكون سلبيا.

ويبدو أن هناك تصورا سائدا بين المشاركين في السوق والجمهور عموما بأن عدم كفاية المعلومات عن المركز المالي للمؤسسة ونتائجها وتدفقاتها النقدية هو نتاج عدم كفاية معايير المحاسبة. ويبدو أن هذا التصور الخاطئ نابع من الجهل العام بمعايير المحاسبة السليمة الموجودة فعلا. ولكن المشكلة الرئيس ليست دائما عدم وجود معايير محاسبية سليمة وكافية، بل في حقيقة أن

---

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد و العرض و التحليل، الغش في التقارير المالية، ...)، مرجع سابق** ، ص 932.

المبادئ التي تقوم عليها المعايير الموجودة لا تطبق على الوجه الأكمل بواسطة السلطات التنظيمية والمحاسبية. والحقيقة أن وضع متطلبات إفصاح ليس كافيا في حد ذاته، بل ينبغي أن تقترن متطلبات الافصاح بتطبيق تنظيمي فاعل لضمان أن المعلومات المفصح عنها كاملة وفي الوقت المناسب ولم يقصد بها التضليل المعتمد. كما يجب أن يكون لدى المؤسسات التنظيمية قدرة كافية على التنفيذ.

وقد تفتقر المؤسسات ومدققيها الخارجيين معا إلى حوافز مناسبة على الافصاح عن ما هو أكثر مما تطلبه السلطات التنظيمية ونظام السوق منهم. ولذلك فإن المشاركين في السوق يمكن أن يساهموا في تحسين مستوى شفافية التقارير المالية عن طريق المطالبة بإجراء إفصاح شامل و كامل بين ثقة المستثمر والإفصاح الشفاف، بالإضافة إلى ذلك يمكن تحسين الافصاح من خلال ضغط الشركات المنافسة، حيث يمكن لمنافسي الشركة الأقوى منها في حالة تساوي الشفافية أن تستفيد من المعلومات المفصح عنها بتكلفة أقل ومنفعة أعلى. [1]

وعندما يتردد المتعاملين في السوق عن الافصاح الأمثل عن المعلومات السليمة، وبدلا من ذلك يتم الافصاح في آخر لحظة عن معلومات غير كاملة. فهنا يظهر دور المعلومات في تعزيز الشفافية والإفصاح عن طريق الطلب الواسع عليها، بوصفها تشكل جوهر الشفافية وعنصرها الأساسي لأن وضوح المعلومات ينعكس على كل الأنشطة والفعاليات كما وأن إظهار المعلومات والإفصاح عن البيانات وزيادة درجة سهولة الوصول إليها يؤدي إلى زيادة درجة الشفافية، علاوة على أن الشفافية تعد من أهم آليات تعزيز قوانين الافصاح. ومما تقدم يتبين أيضا وجود علاقة وطيدة بين المعلومات وخصائصها التي تحملها وبين خصائص الشفافية وخصائص الافصاح، التي

---

[1] **نفس المرجع**، ص ص (929-930).

من أهمها توافر المعلومات والبيانات ووضوحها ومصداقيتها.[1]

2. الافصاح عن السياسات المحاسبية:

تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من مؤسسة لأخرى، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق مختلفة، وقد أوضحت المعايير المحاسبية الدولية وكذلك الأمريكية هذه الحقيقة بالقول بأنه يعتبر استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدى إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هناك مجموعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها. ومن ثم فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية(*) التى أدت إليها.

ويؤدى اختلاف السياسات والطرق المحاسبية المتبعة إلى اختلاف النتائج والمؤشرات المالية المستخرجة من القوائم المالية .علما بأن جميع الطرق تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وهو ما يبرز الحاجة الملحة إلى التعرف على السياسات المحاسبية المتبعة عند إعداد وعرض القوائم المالية.[2]

وطبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم **(1)** **(IAS1)** الخاص بعرض القوائم المالية يقوم هذا

---

[1] عماد حرش جاسم التميمي، **مرجع سابق**..

(*) "ولعل أوضح مثال على ذلك هو ما يتعلق بتسعير المخزون السلعي حيث تستخدم أكثر من طريقة لتسعير المنصرف من المخزون وبالتالي تتأثر تكلفة المبيعات وتكلفة المخزون أخر المدة وكذلك صافى الأرباح أو الخسائر. **المرجع:**
جمال شحات، **كيف نمنع التلاعب فى القوائم المالية1 (على الخط)**، 18 أبريل 2010، على الرابط: < http://cba.ksuedu.server261.com/member/file/lecture/edoc_1315499226.rtf> (ت ت: 12-01-2013).

[2] جمال شحات، **كيف نمنع التلاعب فى القوائم المالية (على الخط)**، 18 أبريل 2010، على الرابط: < http://cba.ksuedu.server261.com/member/file/lecture/edoc_1315499226.rtf> (ت تحميل: 2013/01/12).

المعيار بتحديث المتطلبات في المعايير التي حل محلها وبما يتفق مع إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض القوائم المالية. وعلاوة على ذلك فقد تم تصميم المعيار بما يضمن تحسين نوعية القوائم المالية المعروضة باستخدام معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال ما يلي[1]:

- ضمان أن القوائم المالية التى تصرح بأنها قد تمت من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية قد امتثلت لكل معيار ينطبق عليها، بما في ذلك كافة متطلبات الإفصاح؛
- ضمان أن أي مخالفات لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية قد اقتصرت على حالات نادرة جدا (ويتم متابعة حالات عدم الامتثال للمعايير وإصدارات لإرشادات أخرى كلما كان ذلك مناسبا)؛
- توفير الإرشادات بخصوص هيكل القوائم المالية، بما في ذلك الحد الأدنى من المتطلبات لكل قائمة أساسية والسياسات المحاسبية والإيضاحات وملحق تفسيرى.
- وضع (وفقا للإطار المحدد) متطلبات عملية بخصوص موضوعات معينة مثل الجوهرية وفرضية استمرار المؤسسة واختيار السياسات المحاسبية عندما لا يكون هناك معيار ثابت، وعرض المعلومات المقارنة.

3. أهمية المحاسبة السليمة ومعايير إعداد التقارير:

كما هو معلوم، أدى الاضطراب الذي ساد الأسواق العالمية مؤخرا بسبب إفلاس شركة إنرون والشركات الدولية الأخرى إلى إلقاء الضوء على أهمية المحاسبة السليمة ومعايير إعداد التقارير[(*)].

---

[1] **نفس المرجع.**

[(*)] معايير المحاسبة الدولية : إن المعايير الصادرة كما في مايو 2007 هي 8 معايير دولية للتقارير المالية إضافة إلى 29 معيار محاسبة دوليا إضافة إلى 23 بياناً "تفسيرات المعايير المحاسبة الدولية الصادرة ووجود 9 مسودة بيانات للتفسيرات لمعايير المحاسبة الدولية وأخيرا 11 مسودة تتعلق بإضافات وتعديلات على المعايير الصادرة.

وأصبح المستثمرون يطالبون بتقارير مالية شفافة تتيح لهم تحديد اقتصاديات العمليات التى تجريها الشركة بما يمكنهم من تقرير المخاطر والمزايا التى تتضمنها استثماراتهم. وعندما يدرك السوق أن هناك نقصا في الشفافية، تجرى معاقبة أسعار الأوراق المالية للشركة أو للصناعة التى تعمل الشركة في نطاقها بالكامل. وقد أدى ظهور الفضائح المحاسبية الأخيرة إلى ضياع مليارات الدولارات من القيمة الرأسمالية السوقية، مما أدى إلى قيام كثير من المستثمرين بتأجيل خططهم المستقبلية.

وتجدر الملاحظة أن إعداد التقارير المالية الشفافة يتعدى مجرد تطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية التي تهدف إلي توفير التناسق وقابلية المقارنة. إذ أن ذلك يعتبر جزء لا يتجزأ من نظام جيد مصمم بعناية لحوكمة الشركة، وفي الولايات المتحدة على سبيل المثال، يطلب إلى مجالس الإدارة أن تتأكد من قيام المراجعين وإدارة الشركة بأداء أعمالهم والمهام الموكلة إليهم بطريقة سليمة وبشكل مستقل. وقد جاءت هذه المطالب في شكل لوائح وتعليمات أصدرتها بورصة الأوراق المالية تطلب فيها أن تكون اللجان المعينة التابعة لمجلس الإدارة مثل لجنة المراجعة مستقلة عن الإدارة. وأن تتمتع بالدراية المالية، وأن تجرى اتصالاتها بطريقة ملائمة مع المراجعين لضمان أن يؤدى تطبيق المعايير المحاسبية ومعايير إعداد التقارير المالية عالية الجودة إلى توفير وتدعيم الشفافية في إعداد التقارير المالية السليمة التي تعكس الاقتصاديات التي تقوم عليها الشركة لسلامة نظمها المالية.

وبدون هذه المعايير تقل إلى حد كبير قدرة المؤسسات على جذب رؤوس الأموال وإستثمارات آمنة ومربحة، نظرا لعدم قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر والعوائد المرتبطة بمثل هذا الاستثمار. وبدون المعايير الجيدة والسليمة، تصبح مهمة التقييم أقرب إلى المستحيل.

فالمعايير المحاسبية السليمة تدعم كفاءة الإدارة المالية، وتهيئ للدائنين والمستثمرين القيام

باستثمارات آمنة ومربحة. فالمستثمرين يهمهم معرفة المخاطر التي تتضمنها استثماراتهم، والعائد الذي توفره لهم، وهم بحاجة إلى المعلومات التي تساعدهم على أن يقروا ما إذا كان ينبغي لهم أن يشتروا أو يحتفظوا باستثمار معين أو يقوموا ببيعة. أما المقرضون فإن ما يهمهم هو المعلومات التي تتيح لهم أن يقروا ما إذا كانوا سيحصلون على ما قدموه من قروض، وعلى الفوائد المستحقة عليها في مواعيدها. وكذلك إستخدام معايير المحاسبة بشكل غير مقبول قد يؤدي إلى مشاكل في تدبير رأس المال. وقد تم تحقيق تقدم كبير في وضع مجموعة عالمية من المعايير يمكن أن يوفر إتباع هذه المعايير مصداقية فورية لجزء كبير ومحسوس من نظام التقارير المالية في أي دولة. [1]

وبصفة عامة فإن معايير المحاسبة الدولية القائمة على المبادئ[2]، والتي تهدف لتوفير مرونة أكبر للمديرين والمراجعين عن كيفية إعداد التقارير عن عملية معينة. ومن المفترض، أن تقدم المعايير وصفا كمنهج عام للمحاسبة وإعداد التقرير عن العملية حتى يمكن أن يوفر معلومات مفيدة عنها لمتخذي القرارات والمديرين كي يتمكنوا من الاختيار فيما بين مجموعة أوسع من المعاملات المفترضة بما يحقق الهدف من توفير المعلومات المفيدة، [3] فإتباع القواعد القائمة على أساس المبادئ يؤدي إلى إعداد تقارير ذات شفافية (تقارير بجودة أعلى) أو إلتزام أفضل بالمعايير.[4] على أن قبول مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية يمكن أن يؤدى إلى زيادة قدرة الشركة على تدبير رأس المال في بعض الأسواق المالية الرئيسة. وإذا تمكنت إحدى المؤسسات العالمية من دخول جميع الأسواق المالية مع استخدام مجموعة واحدة من القوائم المالية، فإن من المحتمل أن يؤدي ذلك إلى تخفيض تكلفة رأس المال.

---

[1] **نفس المرجع**

[2] مدثر طه أبو الخير، **مرجع سابق**، ص24.

[3] **جمال شحات، مرجع سابق.**

[4] مدثر طاه أبو الخير، **مرجع سابق**، ص24 و ص26.

إن الجودة العالية للتقارير المالية في الولايات المتحدة ليست مجرد نتاج لارتفاع جودة المعايير المحاسبية .بل أنها تعتمد على البنية الأساسية المساعدة التي تعمل على ضمان تفسير وترجمة وتطبيق تلك المعايير بطريقة دقيقة.

وقد تجد الدول ذات الخبرة الحديثة باقتصاد السوق أن الحصول على تلك المعايير يعد نعمة بالنسبة للتنمية.[1] ولهذا فالجميع له فرصة للاستفادة من المعايير السليمة للمحاسبة وإعداد التقارير، والتي تساعد على دعم القابلية للمحاسبة عن المسؤولية والشفافية، كما تشجع الاستخدام الكفء للموارد، وجذب رؤوس أموال، وتدعم القدرة على التنظيم، وخلق وظائف جديدة، كما تساعد على النمو الاقتصادي.[2]

الفرع الثاني: الكثير من الشفافية في التقارير المالية يقضي على الشفافية:

كيف نصل الى قوائم مالية حقيقة تعبر عن المركز المالى الحقيقى لهذه الشركة او تلك دون ان يكون هناك تلاعب او اخلال بمتطلبات الجهات الرقابية او التنظيمية، فقد زاد في الآونة الأخيرة الاهتمام بموضوع الشفافية والإفصاح فى القوائم المالية، وفى الواقع هذا الاهتمام لم يأتي من فراغ، حيث أن العديد من الجهات الخارجية والمساهمين والمستثمرين تعتمد وبشكل كبير في قراراتها على ماتنشره الشركات من معلومات، حيث لاتملك هذه الفئات سلطة الحصول على المعلومات التى تحتاجها مباشرة من إدارة الشركات.

ومما لاشك فيه أن القصور فى متطلبات الشفافية والإفصاح يجعل البيانات والمعلومات الواردة فى القوائم المالية مضللة، وهذا ينعكس على اتخاذ القرار من جانب المساهم أو المستثمر المهتم بهذه المعلومات والبيانات. ويمكن القول أن افلاس الشركات وانهيار بعض الأسواق المالية

---

[1] جمال شحات، **مرجع سابق**.

[2] **نفس المرجع**.

يرجع بالدرجة الأولى الى عدم الالتزام بالشفافية والإفصاح.

ولذلك يعتبر التزام الشركات بالشفافية والإفصاح من أهم الموضوعات الدائرة فى الوقت الحالي، والاهتمام به ناتج عن الانتشار السريع لتكنولوجيا المعلومات والبيانات في كل من مناحي الحياة.

وكما هو معلوم أن مهنة المحاسبة والمراجعة تلعب دورا هاما في رفع كفاءة أسواق راس المال، والتأثير على قرارات الاستثمار وذلك من خلال القوائم المالية التي تعدها وتنشرها الشركات سواء عند إصدار أوراقها المالية وطرحها للبيع في اكتتاب عام أو خاص، أو عند تداولها – بعد ذلك– ببورصة الأوراق المالية ، حيث يجب أن توفر هذه القوائم والتقارير المالية المعلومات الصحيحة والكافية للمستثمرين في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية على أسس موضوعية بعيدا عن المضاربة والشائعات.

ومع تزايد نمو اقتصاد السوق العالمي والتنافس بين مصالح الأطراف المختلفة، تتزايد درجة التدقيق في نشاط وأداء الشركات. ويضل أمر الشفافية المحققة من خلال الإفصاح أمرا خلافيا يحتاج إلى إيجاد توازن بين المستوى المقبول لدى الشركات وبين المستوى الذي يرغب فيه الأطراف المتعددة الأخرى.

وقد عبر الكثير من المحللين عن رأيهم في أن افتقاد الشفافية والمساءلة قد ساهم بشكل كبير في الضعف المالي على مستوى الشركات وعلى المستوي الوطني في كثير من الأزمات المالية الإقليمية التى حدثت في الآونة الأخيرة.

ونشير هنا إلى أن الشركات تسعى إلى الحصول على مزيد من رؤوس الأموال وتحقيق قدر أكبر من السيولة، ولذلك تتطلع إلى اجتذاب مستثمرين في اغلب الأحيان لا يعلمون عن عملياتها اليومية شيئا.

ومن هنا يكون على الشركات المسجلة في أسواق المال، الكشف عن حساباتها وأنشطتها من أجل اجتذاب استثمارات كافية لتمويل التوسع في أنشطتها المتنوعة وإكتساب ثقة المستثمرين، وهذا لا يتأتي سوى بالشفافية والإفصاح والمكاشفة.

وتخلق هذه المكاشفة بالطبيعة ضررا بالنسبة للشركة بسبب التكلفة الإضافية اللازمة لإصدار المعلومات بالإضافة إلى وضع عملياتها ونشاطها تحت المجهر من قبل الجمهور بما في ذلك المنافسين. وعلى النقيض من ذلك، نجد أن الشركات المغلقة التى يسيطر عليها عدد قليل نسبيا من المساهمين أو أفراد العائلة لا تواجه نفس متطلبات الشفافية. فمعظم الشركات المغلقة وهي النمط الأكثر شيوعا في مجتمعاتنا تتعامل وتتفاعل مع دائرة صغيرة من المستثمرين والشركاء وتعمل في ظل أدنى مستوى الإفصاح.

ولذلك تجد هذه النوعية من الشركات صعوبات في التنافس مع كيانات أخرى محلية ودولية للحصول على الموارد المالية الدولية القليلة وعلى اهتمام المستثمرين والأطراف الأخرى ذات المصلحة يكون أمرا صعبا بسبب انعدام الشفافية في أعمالها وتدني مستوى الإفصاح.

إلا أن الشفافية ليست هدفا في حد ذاتها, فهناك تكلفة تترتب على توفير المعلومات الدقيقة. وتسعى الأسواق إلى التوفيق بين التكلفة المرتفعة لتجميع المعلومات وتحليلها واستخدامها وبين الحاجة للإفصاح عن المعلومات لخدمة المصالح مختلف كالأطراف ذات المصلحة. [1]

أصبحت قضية الحصول على المعلومات، وسهولة الحصول عليها وحرية تداولها ومصداقيتها ودقتها من القضايا الملحقة على رجال الأعمال والمستثمرين ويتساءل البعض عما إذا كان مبدأ الشفافية يعتبر فقط أحد مستلزمات العولمة، مثله في ذلك مثل الافصاح وبرمجة

---

[1] **نفس الرجع.**

المعلومات وسرعة الاتصالات، ورغم الاجماع على ضرورة الافصاح بإعتباره مطلبا حيويا للشفافية إلا أن هذا الأمر يصطدم بمشاكل في الواقع العملي وهي:

- **التكلفة الإضافية لإصدار المعلومات:** يترتب عن توفير معلومات دقيقة وصادقة تكاليف كبيرة قد لا تتحملها المؤسسة، وهذا ناتج عن الافصاح اللامحدود والذي يؤدي إلى تسربات للأموال قد تكون فوق إمكانيات المؤسسة، ولهذا كان لابد من الربط بين التكلفة المرتفعة لجمع وانتاج المعلومات وتحليلها، وبين الحاجة للافصاح عن المعلومات لخدمة مصالح مختلف الأطراف وخدمة المصلحة العامة.
- إن مزيد من الافصاح يعني وضع عمليات وأنشطة المؤسسة أمام العامة، وكل الأطراف ومن ضمن هذه الأطراف المنافسين الذين سوف يتعمدون الاستفادة منها للاضرار بالمؤسسة أو التأثير على مركزها التنافسي، كما قد تتخلى عن الملكية الفكرية أو أسرار المؤسسة التي يؤدي الاعلان عنها إلى إفساد الخطط المستقبلية وإفادة المنافسين على حساب مستقبل المؤسسة أو مصالحها.
- إن الافصاح عن البيانات ذات التأثيرات الاجتماعية أو الاقتصادية أو البيئية قد يؤدي إلى نتائج وخيمة و اضطرابات قد لا تتحملها المؤسسة أو الدولة، كما أن إعلانها في الوقت غير المناسب أو توقيت غير ملائم قد يؤدي إلى إنهيار المؤسسة (من بينها مطالبة الدائنين بمستحقاتهم، الإسراع في بيع الأسهم قبل انتظار تحسن وضعية المؤسسة، إضطراب العمال وممكن مشاكل تمس الاقتصاد...)[*].

وعلى الرغم من الاجماع على أن الافصاح مطلب أساسي في مجال المال والأعمال من

---

[*] كشف الأزمات العالمية والانحرافات التي تمت في الشركات الكبرى إلى الحاجة الماسة إلى تدعيم مفاهيم الافصاح والشفافية والمساءلة والنزاهة وحوكمة الشركات وترسيخ تطبيقاتها حتى نحول دون تكرار مثل هذه الأزمات لأن افتقاد الشفافية أدىّ إلى إفتقاد المساءلة وكلاهما ساهم بشكل كبير في الضعف المالي سواء في الشركات أو على مستوى الدولة.

أجل مزيد من الشفافية والمصداقية، إلا أن الشفافية المطلوب تحقيقها من خلال الافصاح كانت مثار خلاف للحاجة إلى إجراء توازن بين مستوى الافصاح المقبول لدى الشركات وبين المستوى المقبول الذي ترغب فيه الأطراف المختلفة، والقضية كلها مبنية حول مستوى الشفافية المطلوب تحقيقها من خلال الافصاح بالتقارير المالية حتى يتمكن أصحاب المصالح من الاطمئنان على الوضعية المالية للشركة وتقييم حالتها.[1]

الفرع الثالث: أهمية المعلومات المفيدة:

يعد توفير معلومات شفافة ومفيدة عن المشاركين في السوق المالية ومعاملاتهم، جزءا جوهريا وأساسيا للسوق الكفء، وكذلك شرطا أساسيا لفرض نظام السوق، ولكي تكون المؤسسة ذات إدارة فعالة ومنظمة، و لتبتعد قدر الامكان عن المخاطر، يجب أن يتم التحكم في المعلومات المفيدة سواءا المستعملة داخل المؤسسة أو المقدمة للأطراف الخارجية المختلفة من بنوك وحملة أسهم فالأسواق بمفردها قد لا تولد مستويات كافية للإفصاح، في حين أن قوى السوق توازن عادة بين المنافع (أو العوائد) وتكاليف الإفصاح عن معلومات إضافية، فإن النتيجة النهائية قد لا تكون مايحتاجه أصحاب المصلحة حقا.[2]

فالالتزام بالإفصاح يتضمن الإفصاح تاريخيا عن المعلومات المطلوبة من الادارة، وتوفير معلومات تمكن من إجراء تقييم عام للمخاطر، ومع ذلك فهذه المعلومات تكون مفيدة لتحسين جودة المعلومات المقدمة للأسواق المالية حتى وإن كانت غير تامة.

وقد إزدادت الضغوطات من أجل تحسين جدوى فائدة المعلومات المتاحة عن المؤسسة من

---

[1] مصطفى حسين بسيوني السعدي، **مرجع سابق**، ص ص(5-6).

[2] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد و العرض و التحليل، الغش في التقارير المالية،...)، مرجع سابق**، ص 913.

خلال صياغة متطلبات حد أدنى من الإفصاح. هذه المتطلبات والإشتراطات تتناول جودة وكمية المعلومات التي يجب توفيرها للمشاركين في السوق والجمهور، حيث أن توفير المعلومات أمر جوهري وأساسي للإستقرار، فقد أعطت السلطات التنظيمية تحسين جودة المعلومات أولوية قصوى، كما يتم أيضا تشجيع المؤسسات على تحسين نظام معلوماتهم الداخلية من أجل إكتساب سمعة توفير معلومات جيدة.

وعزز الهيكل المتغير للمؤسسة من حجية تعظيم الإفصاح، ووسع في الوقت نفسه من دور الأسواق والأسعار في تخصيص وتوزيع رأس المال. وقد أثر هذا التغيير أيضا على متطلبات الإفصاح، فلكي يتم إجراء اختيارات رشيدة، يحتاج المستثمرون إلى معلومات سليمة عن شكل وطبيعة المخاطر ذات الصلة.[1]

ويقوم الإفصاح العام عن المعلومات على وجود معايير محاسبية جيدة ومنهج إفصاح كافي وتتضمن العملية في العادة نشر معلومات كمية ونوعية وثيقة الصلة بالتقارير المالية السنوية، وهذه تكملها في الغالب قوائم مالية نصف سنوية أو ربع سنوية ومعلومات هامة أخرى. ونظرا لأن توفير المعلومات يمكن أن يكون مكلفا، فإن جدواها بالنسبة للجمهور ينبغي وزنه بالقياس إلى التكلفة عند تقرير متطلبات الإفصاح.[2]

والتوقيت الجيد لطرح المعلومات مسألة مهمة أيضا، فالإفصاح عن معلومات سلبية لجمهور ليس محنكا بدرجة كافية بشكل يمكِّن من تفسيرها بإعتدال يمكن أن يلحق ضررا بالمؤسسة، وفي المواقف التي تقدم فيها معلومات منخفضة الجودة و/أو يرى أن المستخدمين غير قادرين على تفسير ما يتم الإفصاح عنه ب

---

[1] **نفس المرجع**، ص 914، (بتصرف).

[2] **نفس المكان.**

جيد ومناسب، ينبغي أن تجعل المتطلبات العامة للإفصاح على مراحل وأن يتم نشرها بشكل تدريجي، وعلى المدى الطويل. يكون نظام الإفصاح التام مفيدا حتى لو تم التعرض لبعض المشكلات الحالية لأن الثمن الذي يدفعه النظام المالي بسبب عدم كونه شفافا يكون في النهاية أعلى من ثمن الكشف عن المعلومات.[1]

[1] **نفس المرجع** ، ص 915، (بتصرف).

المبحث الثالث: الغش والتلاعب في التقارير المالية:

إن الغش والتلاعب[*] في إعداد التقارير المالية التي تستخدمها المؤسسات قصد إظهار صورة كاذبة لوضعها المالي، يأتي نتاج ضعف الافصاح وقلة شفافية هذه التقارير، مما أدى إلى وجود الفساد في المؤسسات، فإذا كان الشفافية غير مكلف ولا توجد حاجة للاستمرار في الغش والتلاعب، فلا يوجد حاجة للاستمرار فيه، لأن تكاليف الشفافية والإفصاح أقل بكثير من تكاليف المترتبة عن الغش والتلاعب والفساد.

المطلب الأول: مفهوم الغش (التلاعب) أنواعه وأسبابه :

تعمد العديد من المؤسسات إلى إخفاء معلومات مهمة للحصول على تمويل من المصادر الخارجة، أو إظهار صورة المؤسسة في أحسن حال من خلال التلاعب في السجلات بهدف تنميق المعلومات والتقارير المالية لتصبح مضللة.

الفرع الأول: مفهوم الغش وخصائصه:

أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم (240)[*] إلى أن الغش يعني" فعلاً مقصوداً من قبل شخص أو أكثر في الإدارة، وأولئك المكلفون بالرقابة والموظفون، أو أطراف خارجية، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية. [1]

---

[*]"التلاعب في الحسابات يدعى بالخطأ أو الغش غير المغطى لأن مرتكبيه يحاولون تغطيته أو إخفاءه في الحسابات إما لعجزه أو عن تدبير وسيلة لتغطيته ".

[*] معيار التدقيق الدولي رقم (240 (والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه

[1] مندر طلال مومني وجمال إبراهيم بدور، **مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه**، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد: 35، العدد: 1، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، الأردن، 2008، ص40.

وعرف الغش على أنه الخطأ الذي يرتكب عن قصد أو عمد أو تدبير سابق من قبل قسم المحاسبة أو الهيئة الإدارية، للتضليل أو الإخفاء أو الغش أو الاختلاس(**)،[1] ينتج عنها عرض غير صحيح للقوائم المالية.[2]

كذلك يقصد بالغش تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو لتضليل طرف آخر والحيلولة بينه وبين الحصول على حقوقه المشروعة.[3] ويحدث الغش عن طريق التلاعب في البيانات المحاسبية، بهدف اخفاء معالم معينة، لتحقيق منفعة شخصية على حساب المؤسسة.[4] وتختلف الممارسات والأشكال التي قد تندرج تحت مسمى عمليات الغش الممكن حدوثها في المؤسسات الاقتصادية ودرجات تعقيدها. وبهدف التوضيح، فإن المقصود بعمليات الغش ينحصر في ما يلي:[5]

(**) الاختلاس هو السرقة، وهو على أنواع:

أ. الاختلاس النقدي: هو التصرف بشكل غير قانوني بالنقد الذي تملكه الشركة، كعدم تثبيت بعض المبيعات في السجلات وإختلاس ثمنها وقد لا يكتشف هذا النوع من الاختلاس إن لم يكن هناك نظام محكم للرقابة، (كمحاسبة التسيير)

ب. إختلاس البضاعة أو بعض أصناف المخزون كالمواد الأولية ...بالتلاعب في المستندات والسجلات الخاصة بها عن طريق إثبات مستندات صرف وهمية أو تلاعب في الكميات المصروفة أو إستبدال بضاعة جديدة بموجود قديم أو نسب المواد التالفة المسموح بها.

[1] شيرين مصطفى الحلو، مذكرة ماجستير: **المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في إكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية –دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة**، الجامعة الاسلامية –غزة، عماد الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2012، ص19.

[2] ليلى ناجي مجيد الفتلاوي، **دور نظام المعلومات المحاسبية التكاليفية في مكافحة الفساد المالي**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد:32، بغداد، 2012، ص284.

[3] شيرين مصطفى الحلو، **مرجع سابق**، ص 19

[4] **نفس المكان..**

[5] حسام بن عبد المحسن العنقري، **مسؤوليات المحاسب القانوني في الكشف والتقرير عن عمليات الغش**، ندوة "دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية"، جامعة الملك سعود، كلية العلوم الإدارية، قسم المحاسبة، المملكة العربية السعودية، 5-6 ديسمبر 2013، ص ص(5-6).

- استخدام الخداع كالتلاعب والتزييف أو التحريف في السجلات المحاسبية والمستندات الأخرى بهدف الحصول على مميزات غير شرعية وغير نظامية؛
- العرض غير السليم بقصد التحريف في المبالغ أو عدم الإفصاح في القوائم والسجلات المحاسبية؛
- التطبيق غير السليم لمبادئ المحاسبة، فيما يتعلق بالمبالغ والبنود وطرق عرضها والإفصاح عنها؛
- الاستخدام غير الملائم للأصول أو سرقتها.

وهناك مجموعة من الخصائص ويمكننا أن نقول مجموعة من الظروف التي تشير إلى وجود غش نذكر: [1]

- **وجود ضغوطات أو حوافز لارتكاب الغش** سواء كانت من قبل الإدارة أو الموظفين: ومن الأمثلة الشائعة لارتكاب الغش أو لتلاعب الشركات بقوائمها المالية. ويمكن أن تقوم الشركات بالتلاعب في الأرباح لتتماشى مع تنبؤات المحللين الماليين أو لتحقيق ربح محدد، أو لتضخيم أسعار الأسهم، أو للحفاظ على سمعتها.
- **وجود ظروف مناسبة لارتكاب الغش:** فعلى الرغم من أن القوائم المالية لجميع الشركات تتعرض للتلاعب (الغش)، إلا أن القوائم المالية التي تحتوي على الغش تزداد في قطاع الشركات التي تتضمن قوائمها المالية أرقام تقديرية، ولعل تقييم المخزون السلعي يخضع لمخاطر سوء التقدير في الشركات التي يتنوع فيها المخزون وتتعدد أماكن وجوده فيها، وتزداد مخاطر سوء التقدير إذا كان المخزون السلعي متقادما. كما تزداد الفرص المناسبة للغش بازدياد التغيير في

---

[1] مندر طلال مومني وجمال إبراهيم بدور، **مرجع سابق، ص42**.

موظفي المحاسبة أو بوجود ضعف في المعالجات المحاسبية وكيفية الإفصاح عن نتائجها، علماً بأن وجود تقارير مالية تحتوي على الغش في معظم الأحيان يعني وجود لجنة تدقيق غير فعالة أو مجلس إدارة غير فعال في المراقبة والإشراف على إعداد القوائم المالية.

- **وجود تصرفات أو مبررات لارتكاب الغش:** وجود تصرفات أو سلوك معين، أو وجود أشخاص أو قيم مضللة، قد تسمح للإدارة أو الموظفين بارتكاب الغش، ولعل ذلك بسبب تواجدهم في بيئة تفرض عليهم ضغوطا لدرجة أنهم أصبحوا يبررون القيام بأعمال مخادعة أو مضللة، ومثالا على ذلك تسجيل صفقات بيع في نهاية المدة دون وجود اتفاقيات أو مستندات تثبت ذلك لتحسين تقديرات المحللين إيجابيا عن الشركة.

الفرع الثاني: أنواع الغش المؤثرة على التقارير المالية:

هناك العديد من أنواع الغش في المؤسسات نذكر بعضها: [1]

- **غش واحتيال العاملين:** كسرقة الأصول من قبل العاملين ويصاحبه ارتكاب أخطاء بغية تغطية ذلك؛
- **غش واحتيال إدارة العليا:** وهو خطر لأنه يحدث حتى في وجود نظام رقابة داخلية وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها. وتهدف الإدارة من ذلك إلى:
  - تضخيم الأرباح عن طريق إظهار أرباح صورية ليتمكن المديرون من بيع الأسهم بأسعار

---

[1] بالاعتماد على المراجع:

- عاطف زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص(179-180).
- غالي جرج دانيال، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة**، ط1، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2002، ص ص(32-33). (بتصرف)

ب إ، **مسئولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الخطأ والغش**،

<http://infotechaccountants.com/forums/newreply/php?/>، (ت ت: 2012/04/16).

مرتفعة. أو زيادة نصيبهم من الأرباح. أو ترغيب مؤسسات أخرى في شراء المؤسسة؛

- تخفيض الأرباح أو تضخيم التكاليف في ظل عدم وجود نظام محاسبة التسيير بغرض شراء أسهم المؤسسة أو تكوين احتياطيات سرية، أو التهرب من الضرائب؛
- تدعيم المركز المالي وتقويته بغرض الحصول على قروض أو ترغيب شريك بالانضمام إلى المؤسسة أو بيعها بقيمة مرتفعة.

- **الغش الناتج من تحريفات(*) مرتبطة بإعداد قوائم مالية احتيالية أو مضللة:** تهدف الى خداع مستخدمى القوائم الماليةعن طريق التلاعب في الحسابات بالدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.[1] ومن الأمثلة على ذلك نذكر: [2]

- تزييف أو تعديل السجلات المحاسبية أو المستندات التى أعدت فى ضوئها القوائم المالية؛
- العرض الخاطئ أو الحذف عن عمد لأحداث وعمليات معينة فى القوائم المالية؛
- التطبيق الخاطئ عن عمد للمبادئ والمعايير المحاسبية فيما يتعلق بمبالغ أو تصنيف أو طريقة عرض معينة أو إفصاح بطريقة معية؛

- **الغش الناتج من تحريفات مرتبطة بسوء استخدام الأصول:** كاختلاس المتحصلات النقدية

(*) التحريفات وهي الأخطاء والغش المتعمد، كإعداد تقارير مالية تتضمن قيم وإيضاحات مضللة لمستخدمي القوائم المالية، أو التضليل عن طريق اختلاس الأصول وتعديل المستندات لتتماشى مع القوائم المالية والمبادئ المحاسبية كسرقة المتحصلات النقدية. وقد نص معيار المراجعة الدولي رقم 240 على أنواع هذه التحريفات أو التلاعبات.

[1] شرين مصطفى الحلو، مذكرة ماجستير: **المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة**، الجامعة الإسلامية – غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين، 2012، ص20.

[2] إحسان ياغي، **الاحتيال في إعداد التقارير المالية** (على الخط)، (ت النشر: 2012/11/07)، على الرابط: < http://www.arabexperts.me/archives/1035> **(ت ت: 2012/11/10)**.

أو سرقة المخزون، وتواطؤ موظفو الشركة مع طرف آخر فى سبيل اختلاس احد الأصول.

الفرع الثالث: أسباب الغش في التقارير المالية:

يمكن أن يرتكب الغش عن طريق التلاعب في الحسابات بالدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي. ويحدث مثل هذا التلاعب بوحي وتوجيه من إدارة المؤسسة بقصد تحقيق أحد الأهداف التالية[1] :

- تضخم أرباح المؤسسة كأن يثبت مبيعات وهمية، أو يغالي في تقدير بضاعة آخر المدة، أو يؤجل قيد بعض المشتريات للفترة اللاحقة، أو لا تؤخذ مخصصات كافية للاستهلاك أو لا تظهر المصروفات على حقيقتها وغير ذلك. ويستفيد أعضاء مجلس إدارة الشركة من وراء هذا كله بإيهام المساهمين بنجاح إدارتهم وبذلك يعاد انتخابهم مرة أخرى، كذلك ربما كانوا يتقاضون نسبة من أرباح المؤسسة، وقد يكون القصد رفع أسهم الشركة في الأسواق المالية ليبيعوا ما يملكون منها أو يعملوا على تشجيع المستثمرين في الاكتتاب بأسهم جديدة تنوي الشركة إصدارها وزيادة رأسمالها بها؛
- تقليل أو تخفيض الأرباح بقصد المضاربة في الأسهم في السوق المالية أو بقصد تكوين احتياطيات سرية قد يساء استخدامها مستقبلا لتحقيق أهداف خاصة بالإدارة. وقد يكون ذلك أيضا بهدف التهرب من الضرائب، أو طلب إعانة من الدولة خاصة إذا كانت الدولة تضمن حداً أدني من الأرباح. أما كيف يتم هذا التخفيض للأرباح فبعكس الطرق التي تم ذكرها أعلاه والمستعملة في تضخيم أرباح المؤسسة؛
- إظهار المركز المالي للمؤسسة على غير حقيقته وذلك بالتلاعب في قيم الموجودات

---

[1] شيرين مصطفى الحلو، **مرجع سابق**، ص ص(20-21).

والمطلوبات، كل ذلك بهدف المضاربة في السوق المالي، أو للحصول على قرض، أو ثمن مرتفع للشركة في حالة البيع.

ومما لا شك فيه أن التلاعب بالسجلات أقل حدوثاً من الاختلاسات ولكنه أشد خطراً، حيث يقوم به موظفون مسؤولون بالمؤسسة. ومن هنا يتوجب على المدقق بذل قصارى جهده لاكتشاف مثل هذا التلاعب في حالة إذا ما أثارت شكوكه بعض الملابسات.

ومن مواطن إرتكاب الأخطاء والغش في مرحلة إعداد القوائم المالية، حيث تتنوع الأخطاء في هذه المرحلة فقد يتم:[1]

- إظهار قيم بعض الأصول بأكبر من قيمتها الحقيقية؛
- إظهار بعض بنود إيرادات غير محققة أو إخفاء الرقم الحقيقي لبند الدائنين وإظهاره بأقل من قيمته؛
- عدم التفرقة بين الإيرادات العادية وغير العادية في حسابات النتيجة؛
- عدم التمييز بين أنواع الأصول الثابتة والمتداولة كإدراج أصول ثابتة ضمن الأصول المتداولة بهدف التضليل لإظهار نسبة سيولة غير عادية؛
- عدم التفصيل اللازم للالتزامات العرضية والتي تظهر في الميزانية العمومية كبند مستقل في شكل حسابات نظامية.

المطلب الثاني: الاحتيال في التقارير المالية وطرق إكتشافه:

تعمد بعض المؤسسات إلى الاحتيال من خلال الغش والتلاعب في التقارير المالية لإظهار صورة مغلوطة عن وضعية المؤسسة قصد الحصول على مزايا وإكتساب موارد مالية تغطي بها

---

[1] **نفس المرجع، ص ص** (21-22).

عجزها المخفي عن مستخدمي التقارير المالية كالمستثمرين والمساهمين والبنوك...، مما جعلهم ضحايا هذا الاحتيال. بينما لا تعد المؤسسة المرتكب الرئيس للاحتيال ككيان، وإنما أشخاص من داخلها يعملون إما بشكل فردي أو جماعي لإرتكاب الغش والتلاعب كالمسؤولين التنفيذيين.[1]

ويحدث الاحتيال في التقارير المالية في الوقت الذي يتم فيه تسجيل وإحتساب مبالغ مالية فعلية أو التلاعب في الكميات الفعلية التي يتم استخدامها عند إعداد التقارير المالية، مثل: الإيرادات والمصروفات وإخفاء الديون وتضخيم الأصول، وفيما يلي بعض مجالات التلاعب:

- تسجيل الإيرادات قبل أوانها أو إستحقاقها، وتسجيل إيرادات وهمية؛
- زيادة الدخل بتحقيق مكاسب مؤقتة لمرة واحدة؛
- تحويل النفقات الجارية أو تأجيل إستحقاقها إلى فترة لاحقة؛
- عدم تسجيل أو الكشف عن جميع الإلتزامات؛
- تحويل دخل حالي أو تأخير تسجيله إلى فترة لاحقة؛
- تحويل النفقات المستقبلية للفترة الحالية.

ورغم وجود مجالات للتلاعب إلا أن هناك طرق لاكتشاف وسائل التحايل والتلاعب في التقارير المالية، حيث تشترك كل حالات التحايل المحاسبي في جانب مشترك. فهناك استراتيجيتان محاسبيتان في ذلك تتلخصان إما تضخيم أو تخفيض الأرباح، حيث يتم تضخيم الأرباح عن طريق إدراج أرباح غير صحيحة أعلى من الحقيقي في فترة زمنية معينة، أو تقليل النفقات عن الفترة نفسها. أما تخفيض الأرباح فيتم لتحويلها إلى فترة تالية من أجل تغطية العجز فيها. أي يتم تقليل الأرباح الحالية من أجل رفع الأرباح المستقبلية ومن ثم يبدو أداء الشركة كما لو كان يتحسن بأكثر

---

[1] إحسان ياغي، **مرجع سابق**.

مما هو في الواقع. ولقد تم تحديد تقنيات مقسمة إلى سبع فئات للطرق التي تخدع بها المؤسسات عملاءها. هذه الفئات السبعة هي:

- **تسجيل أرباح زائفة:** وهي خطيئة كبرى في المحاسبة، وهناك الكثير من الطرق لتنفيذها، مثل المال المحصل من تعاملات الإقراض يمكن تسجيله على أنه أرباح، ويمكن أن تسجل الشركة دخل الاستثمار على أنه عائدات التشغيل؛
- **تسجيل عائدات الجودة المنخفضة ذاتها:** ليست كل العائدات متساوية، فالعائد من الخدمات التي لم يتم تقديمها بعد يعد عائدا منخفض الجودة، لذلك يجب ألا يسجل العائد أبدا ما لم يتم تقديم الخدمة أو المنتج بالفعل إلى المستهلك؛
- **أرباح لمرة واحدة:** قد تبيع الشركة أحد أصولها وتسجله على أنه أرباح. وقد تستخدم هذه الأرباح لتجعل نفقات التشغيل تبدو أقل مما هي عليه؛
- **عدم الدقة في تسجيل الديون المستقبلية:** هذا يجعل أرباح الشركة تبدو أكبر؛
- **تحويل النفقات:** إذا تم تحويل النفقات إلى فترة محاسبية تالية فستبدو الأرباح أكبر في الفترة الحالية؛
- **تحويل الدخل:** يمكن أن يتم تحويل الأرباح الحالية إلى فترة محاسبية تالية؛
- **النفقات الخاصة:** يمكن تحويل التكاليف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية على أنها نفقات خاصة.

إن الكثيرين يخلطون ما بين تجميل التقارير المالية والتلاعب فيها، وهذا خطأ وخطر، وقد كثر الكلام عن طرق التجميل وذلك دون فهم حقيقة المصطلح، فالتجميل مشروع ولا يعتبر غشاً وتلاعباً إذا إكتملت الشروط فيجب إستخدام أساليب وطرق نظامية أو قانونية لإظهار نقاط القوة في التقارير المالية أو نقاط الضعف للشركة المعنية، وللأسف فهناك من يستخدم أساليب مشروعة

للحصول على نتائج مغلوطة مثل[1]:

- تغيير معدل الإهلاك للأصول الثابتة ليؤثر على النتائج النهائية للشركة؛
- إدراج بعض الأصول الثابتة ضمن أصول الشركة بالرغم من عدم إكتمال إنتقال ملكيتها إلى الشركة؛
- عدم ذكر الخسائر الناتجة عن إستثمارات طويلة الأجل بحجة أن المعايير المحاسبية لا تتطلب ذلك؛
- عدم إحتساب مخصص لهبوط قيمة الاستثمارات الطويلة الأجل الخاسرة؛
- عدم إظهار تكاليف المخزون الحقيقية والسعر الحقيقي للمنتج والربح الحقيقي المحقق من المبيعات. والتي يتم إحتسابها بإستخدام نظام محاسبة التسيير.

وتدل الفئات التي ذكرناها سابقا على أهمية الافصاح الكافي المدعم بالشفافية والذي يبين لمستخدم التقارير المالية حقيقة المعلومات المفصح عنها والمنشورة، ومنه أيضا يظهر لنا مدى أهمية نظام محاسبة التسير في إظهار الأرباح من الأنشطة الرئيسة (بيع المنتجات مثلا) للمؤسسة وليس من بيع أصل وتحقيق أرباح زائفة، وهذا ما سنتطرق له لاحقا.

المطلب الثالث: التلاعب في التقارير المالية:

تمثل التقارير المالية وسيلة الاتصال الرئيسة بين معديها ومستخدميها، حيث يسعى كل طرف لتحقيق مصالحه الذاتية والتي قد تتعارض مع مصالح الآخرين، مما يؤدي إلى ظهور مشكلات بين الأطراف المرتبطة بالمؤسسة.

---

[1] **نفس المكان.**

الفرع الأول: تعارض المصالح في المؤسسة:

ويمكن توضيح بعض أوجه التعارض كما يلي: [1]

1. يتمثل هدف الإدارة عادة في إتباع الطرق المحاسبية التي تأدي إلى زيادة صافي الربح، وبالتالي زيادة نصيبها من الحوافز ودعم مراكزها الوظيفية وتحقيق سمعة شخصية لأعضائها، في حين قد يتعارض ذلك مع هدف حملة الأسهم، لأنه يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية للأطراف الأخرى مثل زيادة الحوافز والكفاءات للإدارة والعاملين وزيادة مدفوعات الضرائب.
2. يمكن أن تتعارض مصلحة الدائنين (حملة السندات) مع مصلحة الملاك (حملة الأسهم) في تخوف الدائنين من قيام المؤسسة بإنتهاك عقود الدين وتحويل المخاطرة أو عقد ديون جديدة أو إجراء توزيعات كبيرة للأرباح على المساهمين.
3. يمكن أن يحدث تعارض بين الادارة العليا ومراقب الحسابات، وقد يظهر هذا التعارض نتيجة قيام مراقب الحسابات بكشف إنتهازية أو مناورات الادارة في إستخدام الطرق والسياسات المحاسبية بالتلاعب بالأرقام المحاسبية أو إخفاء بعض المعلومات الهامة عن الملاك.
4. يمكن أن تتعارض مصلحة حملة الأسهم مع مصلحة مراقب الحسابات.

الفرع الثاني: الغرض من التلاعب في القوائم المالية:

ويعرف التلاعب في القوائم المالية بأنه القدرة على الزيادة في تخفيض صافي الدخل المفصح عنه في القوائم المالية في المستقبل، كالتحكم في توقيت بعض الصفقات أو شروطها، تغيير السياسة المحاسبية....[2] ويكون الغرض من التلاعب في الدخل مثلا هو خلق انطباع مختلف عن الحقيقة

---

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد والعرض والتحليل، الغش في التقارير المالية، ...)، مرجع سابق**، ص ص (401-402)،

[2] **نفس الرجع**، ص 402،

لدى مستخدمي القوائم المالية، وقد أوضحت عدة دراسات أن أهم الدوافع هي:[1]

- ترغب الادارة عادة في تحقيق زيادة صافي الربح، وذلك بغرض زيادة حوافزها ودعم مراكزها الوظيفية أو زيادة قيمة المؤسسة في الأجل الطويل، فمن المعروف أن التقلبات الكبيرة في الدخل، تعني زيادة المخاطر وبالتبعية زيادة العائد المطلوب مقابل المخاطر المرتفعة، في حين يؤدي تخفيف التقلب في الدخل إلى تخفيظ المخاطر وفي نفس الوقت زيادة قيمة المؤسسة في الأجل الطويل؛
- يضع الدائنون والمقرضون عادة شروط في عقد الدين، مثل عدم توزيع أرباح على المساهمين إلا في حالة زيادة معدلات العائد المحددة عن نسبة معينة. أو عدم الحصول على قروض جديدة إلا في ظل أوضاع معينة مرتبطة بالقوائم المالية مثل نسبة الديون في حقوق الملكية؛
- قد ترغب الادارة في التلاعب في أرقام الدخل من خلال تخفيض أرقام الربح بغرض تجنب أي تكاليف سياسية قد تفرضها السلطات على المؤسسات كبير الحجم أو التي تحقق أرباح كبيرة جدا، أو مثلا تقسيم الشركة لمنع الاحتكار، كما أن الشركة قد تلجأ إلى تخفيض أرقام الربح لتسديد ضرائب أقل، كذلك فإن الشركة قد تلجأ إلى هذا التصرف أيضا لتخزين الأرباح في السنوات المزدهرة، لكي تقوم برفع الأرباح في السنوات الرديئة؛
- قد تقوم الادارة بالتلاعب في الدخل لاستخدامه كقناع لمشاكل الآداء الضعيف أو لتقديم القوائم المالية بصورة أقوى من الحقيقة للحصول على قروض من البنوك.

الهدف من التلاعب في التقارير المالية هو خلق انطباع خاطئ عن الوضع المالي للمؤسسة.

---

[1] **نفس المرجع**، ص ص (402-403)،

وعادة يكون هناك هدفين للقيام بذلك لجعل أداء المؤسسة يبدو أفضل مما هي عليه، لزيادة ثقة المستثمرين وبالتالي زيادة سعر السهم أو الأجر والحوافز التي تدفع لموظفيها الشركة؛ أو لانخفاض أرباحها من أجل تخفيض مسؤوليتها الضريبية أو سعر سهمها، وطبعاً بنتائج مالية أفضل، تجعل من الأسهل الحصول على تمويل بأسعار أفضل.[1]

الفرع الثالث: تصنيف الممارسات المحاسبية الاحتيالية:

قد تستخدم المؤسسة ممارسات محاسبية تحايلية، ولكن لا تؤثر على وضعيتها ومساهميها، وبمجرد إكتشاف التلاعب في القوائم المالية فإن السوق والدائنين وحملة الأسهم لا يتجاوزون عن هذه المعاملات، عند هذا الوضع يقوم السوق بكشف هذه التجاوزات وبهذا يتمكن الجمهور من القراءة الصحيحة للقوائم ويكتشفون طرق التلاعب ويستطيعون تقدير المؤسسة الأكثر ربحا وهذا للاستثمار فيها.

يساعد التصنيف العملي للممارسات الاحتيالية قراء القوائم المالية والتركيز أكثر على البنود التي تشير إلى قدرة كسبية للمؤسسة تظهر غير ما تبطن.[2]ويمكن تبويب الممارسات التعسفية إلى:[3]

1. **الاعتراف بإيرادات لم تستحق بعد أو إيرادات وهمية:** تبرز الايرادات في قائمة الدخل وتؤثر بشكل مباشر على الأرباح، لذلك غالبا ما تبدأ الممارسات المحاسبية التحايلية بالاعتراف بالإيراد. ونظرا للغموض القائم بين التطبيق المتعسف للمبادئ المحاسبية والتقارير المالية المزورة يصعب التمييز نسبيا بين الاعتراف بإيراد لم يستحق بعد أو إيراد وهمي، فالكثير من المؤسسات تتبع أساليب من شأنها رفع الايرادات الواردة بالتقارير المالية في الأجل القريب، وبما يؤثر إيجابا

---

[1] إحسان ياغي، **مرجع سابق**.

[2] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الاعداد و العرض و التحليل، الغش في التقارير المالية، ...)، مرجع سابق** ، ص415.

[3] **نفس المرجع**، (بتصرف)، ص ص (416-422).

في الأرباح ويوحي بقدرة كسبية أعلى. فالتقارير عن إيراد لبضاعة مطلوبة لم تغادر رصيف الشحن يمكن الاعتراف بها كما لو كانت قد شحنت فعلا، وبهذا يعترف بإيرادات قبل استحقاقها. ويعترف بايرادات مسبقا تخص طلبية متوقعة، مع عدم وجودها، فالاعتراف بالإيرادات في هذه الحالة يمثل إيرادات وهمية، وهو استخدام صارخ لمبادئ الاعتراف بالإيراد، والأسوأ من ذلك تسجيل مبيعات غير موجودة أصلا. ولأغراض التحليل فإن التمييز الدقيق بين إيراد لم يستحق بعد وإيراد وهمي ليس مهما فالإيراد قد تم الافصاح عنه في قائمة الدخل على خلاف الحقيقة في الحالتين، وبالتالي تتأثر توقعات القدرة الكسبية بناء على ذلك.

2. **سياسات الرسملة المتعسفة والاستهلاك الممتد:** تستخدم هذه السياسات من بعض المؤسسات لتزيد المكاسب من خلال تحجيم المصروفات، حيث ترسمل بعض النفقات المستنفذ في نفس الفترة وذلك بشكل تعسفي، وتستهلك المبالغ المرسملة خلال فترات أطول (زيادة العمر الإنتاجي للأصل)، فالمبالغ المدفوعة لشراء معدات لإستخدامها ترسمل في حساب المعدات وتستهلك على مدى عمر منفعتها. أي عند الرسملة يخلق الانفاق أصلا يهتلك على عُمْرٍ افتراضي محدد، وعند تقليل التحفظ تزيد المكاسب في أجل قصير.

ومن الممارسات المستخدمة لتخفيض المصروفات وزيادة المكاسب هي إطالة فترات الاستهلاك بالنسبة للتكاليف المرسملة مسبقا، وهذه الممارسة يمكن استخدامها بالنسبة للأصول كالمباني والآلات والمعدات...

3. **التقارير الكاذبة عن الأصول والخصوم:** يقع في هذه الحالة الأصول التي لا تخضع للاستهلاك مثل حسابات المدينين والمخزون والاستثمارات والمصروفات والخسائر التي يمكن تحجيمها عن طريق التقييم المبالغ فيه لهذه الأصول، فعلى سبيل المثال: برفع قيمة إحتمال تحصيل حسابات المدينين فإن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ومصروفات التشغيل سوف

تنخفض، وبالمثل يمكن تأجيل خسائر بتجاهل تخفيض المخرون بطئ الحركة. وكذلك يدخل ضمن هذه الحالة الخطوات المتخذة لزيادة المكاسب من خلال تخفيض قيمة الخصوم، فالصلة المباشرة من جانب الدائنين وتكاليف البضاعة المباعة كانت ظاهرة، فقد قامت بعض الشركات بتخفيض مشتريات المخزون والدائنين كما خفضت(*) تكلفة البضاعة المباعة ورفعت قيمة أرباحها من التشغيل بمبالغ مجمعة، وهذه عبارة عن ممارسات محاسبية تحايلية.

4. **التحايل في قائمة الدخل:** يشمل التحايل في قائمة الدخل الخطوات التي تتخذها المؤسسات لتوصيل القدرة الكسبية لمختلف مستويات الدخل بشكل مختلف فهناك دخل التشغيل والدخل قبل الأنشطة المتوقفة والدخل قبل العناصر غير العادية والدخل قبل الضرائب وصافي الدخل، ويمكن عن طريق إعادة التصنيف إظهار بعض العناصر في غير مكانها الصحيح، فالشركات يمكن أن تضع في التقارير المكاسب غير المتكررة بإعتبارها إيرادات أخرى أو مصروف تشغيل على أنه مصروف غير تشغيلي، ويترتب على هذه الممارسات مستويات ظاهرية لدخل التشغيل أعلى من الحقيقة برغم من أنها لا تؤثر على صافي الدخل النهائي، وهذا ما يظهر أهمية إظهار المعلومات الناتجة عن محاسبة التسيير.

5. **مشكلات في تقارير التدفقات النقدية:** يمكن للشركة أن تعلن عن قدرة كسبية أعلى، وذلك بأن تقرر تدفقات نقدية أعلى وأكثر ثباتا، حيث تبرز أهمية وجود تدفقات نقدية موجبة ومتزايدة من الأنشطة التشغيلية كجزء من الحكم على القدرة الكسبية للمؤسسة، ودليل على متانة أوضاعها. وحتى تتمكن الشركة من رفع تدفقاتها النقدية التشغيلية فإنها قد تلجأ لتصنيف بعض نفقاتها

(*) والملاحظ هنا كيف يمكنها هذه الشركات خفض تكلفة البضاعة المباعة دون إظهار التكاليف التي انخفضت، بل لا يمكن التخفيض دون استعمال طريقة من طرق محاسبة التسيير وبهذا تظهر الأرباح المحققة من زيادة الانتاج.

التشغيلية على أنها ضمن بنود أنشطة الاستثمار أو التمويل وبالمثل فإن هذه الاجراءات لن تؤثر على الرقم النهائي للتغير في النقدية.

بعض التوجهات المحاسبية لتقارير التدفقات النقدية يمكن أن يترتب عليها تقارير عن مبالغ من الأنشطة التشغيلية بشكل يساء فهمه، فمثلا النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية تشكل تدفق نقدي غير متكرر ناشئ عن مكون دخل التشغيل لعمليات غير مستمرة. وهكذا فإنه بإعادة تصنيف بعض البنود بين أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل بقائمة التدفقات النقدية يمكن أن يترتب عليها إشارات مضللة وذلك برفع التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل. وهذا كله دلالة على أهمية أنشطة التشغيل (كالإنتاج) بالنسبة لقائمة التدفقات النقدية.

خلاصة الفصل:

تعد الشفافية في إعداد التقارير المالية من خلال الافصاح عن المعلومات المحاسبة للمؤسسات أمرا بالغ الأهمية، حيث يسعى معظم مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى الحصول على تقارير مالية عالية الجودة وسليمة تفيدهم في اتخاذ القرارات التي تزيد من أرباحهم وتقلل من المخاطر وهذا كله عن طريق التطبيق الفعلي لمبادئ ومعايير محاسبية دولية سليمة. وقد تكون المعلومات التي يريدوها هؤلاء المستخدمين سرية تفيد منافسي هذه المؤسسات، ورغم هذا فالواقع يفرض أن تكون هذه التقارير المالية شفافة تتحدث عن الوضعية الصريحة لحالة المؤسسات، فلا تفصح عن المعلومات المالية وغير مالية فقط بل تفصح حتى عن معلومات إضافية قد تفيد مستخدمي التقارير والتي في وقت مضى لم يلقى لها أي اهتمام إلا أن إخفاؤها أدى إلى العديد من الأزمات.

وقد بينا في هذا الفصل أن الشفافية في التقارير المالية مطلب كل مستخدم للمعلومات المحاسبية، وقد تستغل بعض المؤسسات قلة إستيعاب الكثير من المساهمين وصغار المستثمرين المعلومات المفصح عنها للإكثار من المعلومات الإضافية بغرض التضليل، والمشكلة هنا ليست الاكثار من الشفافية وإنما تتمثل في حشو التقارير بمعلومات غير مفيدة لا تساعد إلا على التحايل والغش في التقارير والقوائم المالية المفصح عنها، فالتلاعب بالمعلومات التي تستخدمها المؤسسات يتيح للمدراء أو المؤسسات إظهار صورة مغلوطة وكاذبة للوضع المالي للمؤسسة.

فالإفصاح عن معلومات إضافية تساعد مستخدمي التقارير المالية في إتخاذ القرارات، بالإضافة إلى التحكم في المعلومات المفيدة سواء المستعملة داخل المؤسسة أو المقدمة للأطراف

الخارجية المختلفة، تؤدي إلى إصدار تقارير مالية شفافة عالية الجودة. ولهذا سنقوم في الفصل الموالي بالتعرف على محاسبة التسيير كنظام يقدم معلومات مالية وغير مالية للتقارير المالية وكذلك يزودها بمعلومات إضافية قد تساعد المساهمين والمستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقارير في إتخاذ القرارات.

الفصل الثالث:

علاقة تطبيق نظام محاسبة التسيير بشفافية التقارير المالية

مقدمة الفصل:

تحتوى المؤسسات الاقتصادية بإختلاف أنواعها على نظم معلومات محاسبية متنوعة ساهمت في ضبط النظام الداخلي لها، قصد معالجة المشاكل التي تعاني منها المؤسسة. وإعتبرت إشكالية التحكم في التكاليف من أعقد المسائل التي تسعى المؤسسات على إختلاف الأزمنة والأمكنة لمعرفة نظم المعلومات المحاسبية المناسبة لتسيير وترشيد التكاليف، ولهذا وجد الباحثون والمختصون والخبراء في هذا المجال، أنه لابد من وجود آليات تساعد على تسيير وتخفيض التكاليف، وكذلك تجنب الخسارة لبلوغ أهداف المؤسسات (الربح، الاستمرارية والبقاء في المنافسة...). فأوجدوا نظام محاسبة التسيير والذي يعد من النظم المحاسبية المساعدة على اتخاذ القرارات في المؤسسة باستخدام تقنيات وإستراتيجيات لحساب التكاليف والتحكم فيها، ومع كبر حجم المؤسسات وكثرة منتجاتها، تعددت أدوات حساب التكاليف منها الكلاسيكية كطريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة...، وتطورت محاسبة التسيير مع إشتداد المنافسة، لتظهر أنظمة حديثة كطريقة التكاليف المستهدفة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**(*).

ورغم التطورات التي عرفها نظام محاسبة التسيير إلا أنه لا تزال الكثير من معلوماته تستمد من نظام المحاسبة المالية، الذي يعد مسكه إلزاميا على خلاف النظام الأول، فالمحاسبة المالية تزود نظام محاسبة التسيير بالمعلومات التاريخية التي يحتاجها لتحليل التكاليف واتخاذ القرارات، وبالمقابل يتحصل نظام المحاسبة المالية على معلومات حالية ومستقبلية تدعم التقارير المالية وتزيد من مصداقيتها، كما تقوم بتحديد بعض بنود القوائم المالية وإيضاحها كالمخزون وصافي الربح

(*) **ACTIVITY BASED COSTING = التكاليف على أساس الأنشطة**

(النتيجة الصافية) والمبيعات...إلخ

ومع المنافسة الشديدة في ظل إقتصاد السوق، صارت المعلومة المحاسبية أهم مخرجات النظام الداخلي للمؤسسة فالمنظمات الدولية للمحاسبة أصبحت تدعوا إلى التوحيد المحاسبي من خلال المبادئ المحاسبية للرقي بها إلى مصاف العلوم، إلا أن هذا كان صعبا لعدة ظروف، ولكن لم يتوقف العمل إلى هذا الحد، بل قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإصدار معايير محاسبية، تقلل من الفروقات الموجودة بين المؤسسات الاقتصادية العالمية، وبهذا يمكن قراءة وتحليل المعلومة المالية. غير أن هذه المعلومات والتي تعد مخرجات النظام، تخللها الغموض مما إستوجب على بعض الدول ومن بينهم الولايات المتحدة الأمريكية، إلزام المؤسسات تطبيق نظام محاسبة التسيير كإجراء يجعل من التقارير المالية المنشورة أكثر شفافية ومصداقية.

وبناء على ما سبق فإننا نسعى من خلال هذا الفصل إلى معرفة كل من نظام محاسبة التسيير ونظام المحاسبة المالية لنبين العلاقة بينهما من خلال ما يقدمانه من إضافة وإيضاحات لمحتوى التقارير المالية لإضفاء الشفافية، وبهذا تزيد ثقة مستخدمي التقارير المالية في المعلومات المقدمة.

المبحث الأول: نظام محاسبة التسيير وأدوات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية:

إن المؤسسة في تنظيمها تشكل نظام معلومات شامل، يتكون من عدة أنظمة فرعية تختلف من حيث التصميم والأهداف عن بعضها البعض، ومن بين هذه الأنظمة الفرعية نظام معلومات محاسبة التسيير، والذي يعمل من خلال أدوات تطبيقه المختلفة الكلاسيكية والحديثة إلى تحسين التسيير في المؤسسة من خلال مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات والوصول بالمؤسسة إلى تحقيق أهدافها.

المطلب الأول: مدخل لنظام محاسبة التسيير:

لقد عرفت التكاليف منذ بداية الثورة الصناعية على أنها شرط أساسي لاتخاذ القرار، ما أدى لظهور مفهوم المحاسبة الصناعية أواخر القرن19 في بريطانيا بمعمل لصهر الحديد والصلب في منطقة شيفرد.[1] حيث أطلق عليها عدة مسميات إرتبطت بأهميتها في التسيير عبر الزمان والمكان، من محاسبة التكاليف إلى المحاسبة التحليلية للاستغلال وغيرها. فتعددت المسميات والمعنى واحد[2].

وانتقل العمل بها للولايات المتحدة مع بداية القرن20 لتدعى بمحاسبة التسيير، فاستعملت لأغراض التخطيط والرقابة في المؤسسات الكبيرى مثل **(General Motors)**،[3] ونظرا لتأثر الولايات المتحدة سلبا بالأزمة الاقتصادية إضطرت لتطبيق مخطط. **(*)** "**New Deal**"، وقد حددت

---

[1] J. Fievez et R. Zaya et J. Pkieffer .**Comptabilité Analytique**. (en ligne), Disponible sur: <http://www.wikipedia.org> , (consulté le 25/11/2014)

[2] C. MENDOZA et les autres.., **couts et Décisions**, 3éd, Gualno éditeur Lextenso éditions, paris, 2009, pp(246-247).

[3] محمد عطية مطر، **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلوماتة**، ط1، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 1996، ص31.

(*) "**New Deal**" الذي خلق اضطراب في العلاقات التقليدية ما بين السلطة والمؤسسات المالية، وبين المؤسسات والمستهلكين، وكانت إحدى جوانب هذا المخطط ترمي إلى مكافحة حركات الإغراق والتصرفات الفوضوية التي تتعلق بأسعار البيع من خلال تأسيس "قوانين المنافسة العادلة".

القوانين والقواعد التي يجب أن تتبع في حساب التكاليف وعلاقاتها مع أسعار البيع. وكانت الطريقة المقترحة هي طريقة التكلفة الكلية لكل منتوج، وبعد ذلك وجهت انتقادات للطريقة السابقة،[1] مما أدى لظهور طرق كلاسيكية كطرق التكاليف المتغيرة...، أو طرق حديثة كطريقة التكاليف على أساس الأنشطة قصد معالج مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة. ونظرا لأهمية محاسبة التسيير ألزمت المؤسسات الأمريكية بمسكها لارساء مبدأ الشفافية.

وسرعان ما انتقلت محاسبة التسيير لأوروبا، حيث توجهت فرنسا نحو تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة سنة 1928، وبسبب عدم إلزاميتها أصبحت المؤسسات مخيرة بين التطبيق وعدم التطبيق.

الفرع الأول: مفهوم نظام محاسبة التسيير:

وعلى ضوء ما سبق ظهر نظام محاسبة التسيير، الذي مرّ بمراحل زمكانية ابتداء من الثورة الصناعية إلى العصر الحالي وهو نظام للمعلومات المحاسبية.

- **تعريف النظام:** هو مجموعة من العناصر أو المكونات المتداخلة والمترابطة التي تتفاعل مع بعضها لتحقيق الهدف.[2] أي أن النظام عبارة عن مجموعة من الأجزاء أو الأنظمة الفرعية المترابطة والمتكاملة والتي تشكل في مجموعها، كلا متكاملا وأنه يختلف في مواصفاته عن

---

[1] درحمون هلال، **المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتحاد القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة –الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2005/2004، ص ص(108-110).

[2] Isam Rimawi, **Accounting information systems. Accounting master program**, (en ligne). In:geocities.10 édition.2007. Disponible sur : :<http://www.4shared.com/file/27191068/f0094283/Accounting_Information_Systems.html?s=1>, (consulté le: 05/04/2010). P5.

مواصفات مكوناته. [1]

- **تعريف نظم المعلومات المحاسبية:** هو نظام لتجميع وتسجيل وتخزين ومعالجة البيانات (المحاسبية) لإنتاج المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات.[2]

- **تعريف نظم معلومات محاسبة التسيير:** فمحاسبة التسيير"عبارة عن طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركاتها، في ضوء مجموعة قواعد ومبادئ متعارف عليها للتسجيل والتبويب والتحليل والتحميل... بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة في تحقيق القياس والرقابة واتخاذ القرارات".[3] **و**تعرف بأنها "مجموعة من المقومات والأجزاء المترابطة والتي تسعى لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف".[4]

ومن بين أهم تعاريف نظام محاسبة التسيير أيضا، نذكر:

عرفها **P.Lauzel** و**H.Bouquin** بأنها تدرس الأعباء المساهمة في التشخيص وإتخاذ القرار والرقابة".[5]

أما **L.dubrulte** و**D.jourdain** فإعتبراها أداة للتسيير مصممة من أجل إظهار معالم العناصر المكونة للتكاليف وطبيعة النتائج بصفة تساعد على إتخاذ القرارات. وتعتبر أيضا شبكة للتحليل

---

[1] محمد قاسم القريوتي، **نظرية المنظمة والتنظيم**، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2000 .ص53.

[2] **Isam rimawi, op.cit. p3**

[3] جمعة أحمد خليل وآخرون...، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص4.

[4] رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 21.

[5] P.Lauzel et H.Bouquin, **Comptabilité analytique et gestion**, editions sirey, paris, 1985, p175.

وضعت لإنشاء وجمع ومعالجة المعلومات، وتعتمد على الأهداف المطلوبة من قبل المستخدمين.[1] حيث تسمح محاسبة التسيير بجعل المعلومات المستخرجة منها حكيمة فيما يخص اتخاذ القرار.[2]

فمحاسبة التسيير هي نظام للمعلومات المحاسبية التي تهدف لمساعدة المديرين وتأثر على السلوك عن طريق نمذجة العلاقات بين الموارد المخصصة والمستهلكة، والأهداف المرجوة.[3] إذا فهي أداة قوية للإدارة، تمثل مرآة وعداد يبحث عن الأداء، وقاعدة بيانات مهمة تسمح بالتنبؤ والتخطيط للمستقبل.[4]

وإعتبرها البعض بأنها تجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية وللتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة.[5]

---

[1] بالاعتماد على المرجعين:

-Louis Dubrulle et Didier jourdain,**Comptabilité analytique et gestion**, edition Dunod, paris 2003, p11.

- Hilal DERAHMOUNE et Djamel AMOURA, **la place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise économique** (en ligne), faculté des sciences économiques et sciences de gestion, UNIVERSITE SAAD DAHLEB –BLIDA, algérie Disponible sur : <http://www.lopdf.net/>, (consulté le 15/01/2015).

[2] Beatrice et Françis Grandguillot, **Comptabilité analytique**, edition galino, paris, 1998 ,p07.

[3] Henri bouquin , **comptabilité de gestion** , économiqua , France,2000 .p10.

[4] M Ben Ferhat, **Le rôle de la gestion budgétaire dans l'entreprise**, Revue SHHR infos, France, Décembre1993, p17.

[5] محمد الفيومي محمد؛ **مقدمة في أصول محاسبة التكاليف**؛ الدار الجامعية؛ بيروت، 1990، ص13.

ويمكننا تعريف محاسبة التسيير بأنها عبارة عن نظام معلومات للتسيير مصمم لإظهار وحساب وتحليل التكاليف في المؤسسة بإستخدام تقنيات تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التسيير وأهميتها في المؤسسة:

في الممارسة العملية للمؤسسة، كانت النتائج دائما تبتعد عن الأهداف، وذلك لأن المؤسسات تواجه مجموعة من العوامل الداخلية والخارجية قد تكون سياسية أو اجتماعية واقتصادية... فإذا كنا نريد الحفاظ والسيطرة على الوضع، واتخاذ القرارات اللازمة لبلوغ غاياتها، كان لابد علينا القيام بإجراءات تصحيحية. وقد إعتبرت محاسبة التسيير إحدى الاجراءات والوسائل المؤدية للمساعدة على بلوغ مرامي المؤسسة.

1) أهداف نظام محاسبة التسيير: كما للمؤسسة وسائل تسعى لتطبيقها، كذلك فإن لهذه الوسائل أهداف توجهها لتكون ناجحة وأكثر مصداقية، فمحاسبة التسيير تعد احدى تلك الوسائل ومن أهدافها نذكر:

- ترشيد القرارات الإدارية ورسم السياسات العامة كالتحكم في شروط الإنتاج...،[1] من خلال معرفة التكاليف المختلف للوظائف التي تقوم بها المؤسسة[2]، لتحديد أسس تقييم بعض العناصر الظاهرة في ميزانية المؤسسة كالمخزون والاستثمارات التي أنجزتها لصالحها،[3] وتقييم

---

[1]. محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**.، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2003. ص16

[2] بالاعتماد على المرجعين:

- Guedj Norbert, "**Le Contrôle de gestion Pour améliorer la performance de l'entreprise**", 2ème éd, édition d'organisations, Paris, 1998, P 132.

- SN, **Comptabilité analytique**.(en ligne),sur: <http://fr.wikipedia.org/wiki/Comptabilit%C3%A9_de_gestion>, (consulté le 2 janvier 2010).

[3] Guedj Norbert, **Op.cit**, P 132. .

بعض بنودها، وتفسير النتائج وشرح فروقاتها عن طريق حساب تكاليف المنتجات من أجل مقارنتها مع أسعار بيعها المقابلة لها.[1] ومن ناحية أخرى، وضع توقعات للأعباء والإيرادات؛[2]

- تهدف محاسبة التسيير لتحسين التسيير وتعمل على المساعدة في صنع القرار عن طريق تحليل التكاليف من خلال معالجة المدخلات لإخراجها في شكل تقارير(*) يومية أو شهرية، فصلية أو سنوية.
- إحكام الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج وتقييم أداء الأفراد والأقسام والأنشطة وتحسين خطط الحوافز، وكذلك مساعدة الإدارة في تحديد التكاليف المستقبلية وإعداد الموازنات التقديرية؛[3]
- المساعدة في تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار وتحديد المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح؛
- اختبار فعالية مختلف المسارات والدوائر، وضمان الترابط مع المحاسبة المالية ؛[4]
- تقديم المعلومات لاستخدامها في تقدير المخزونات والكشف عن الضياع والتبذير والاختلاسات، وحساب قيم تكلفة البضائع المباعة والتي تظهر في القوائم المالية المشتركة.

لتحقيق هذه الأهداف فإن نظام محاسبية التسيير يقوم بجمع مختلف التكاليف كالمواد

---

[1] Loc.cit

[2] **SN, Comptabilité analytique, Op.cit.**

(*) قد تكون تقارير داخلية تستخدمها الادارة كالنظام الفرنكفوني. وقد تكون داخلية وخارجية كالولايت المتحدة..

[3] محمد سامي راضي، **مرجع سابق**، ص16

[4] درحمون هلال، **المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتحاد القرار في المؤسسة الاقتصادية** ،مرجع سابق، ص110 (بتصرف)

الأولية واليد العاملة والمصاريف الصناعية غير المباشرة ثم تحميلها للمنتجات.[1] بهدف تزويد نظام القرار بالمعلومات.

2) أهمية محاسبة التسيير للمستخدم الداخلي والخارجي للمعلومات:

إن المستخدمين الداخليين والخارجيين بحاجة إلى معلومات التكاليف. ففي داخل الشركة تستخدم الادارة المعلومات الخاصة بالتكاليف لاتخاذ قراراتها حول تسعير المنتجتها وتركيبها ولتقويم الآداء. أما خارج الشركة فيجب مقارنة التكاليف بشكل ملائم مع العوائد عند تحضير القوائم المالية. وبشكل عام فإن معظم أنظمة محاسبة التسيير التقليدية قد صممت أصلا لمقابلة احتياجات التقرير المالي ولم تعطي سوى انتباه ثانوي لمقابلة احتياجات إدارة الانتاج. وبالنتيجة فقد واجهت الأنظمة التقليدية انتقادات مؤخرا لعدم تقديمها معلومات ملائمة لعمليات إدارة الانتاج في بيئة تصنيعية حديثة. [2] وعلى الرغم مما ذكرنا من أهداف تعمل على تحقيقها محاسبة التسيير وأهميتها للمستخدم الداخلي والخارجي للتقارير المالية، إلا انها لم تجد الاهتمام الكافي لتصل من خلال تطبيقها إلى مكانة المحاسبة المالية مع العلم أن نظام محاسبة التسيير مهم جدا في إيضاح التقارير المالية وخاصة كل ما يتعلق بالإنتاج والخدمة (التقارير القطاعية –التشغيلية) كونهما المحرك الرئيس لعجلة الربح أو الاستمرارية.

الفرع الثالث: مفهوم التكاليف وتصنيفها:

سيتم تخصيص هذا الفرع لبيان المفاهيم المتعلقة بكل من العبء والتكلفة والمصروف... ، ثم التطرق إلى أهم تصنيفات التكاليف من عدة زوايا حسب الاحتياجات المتعددة.

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2006، ص ص(253–254). (بتصرف)

[2] **نفس المرجع**، ص ص(260–261).

1) مفهوم التكلفة:

لا تصل مؤسسة ما إلى إنتاج منتوج ما، وتحقيق الأرباح المرجوة دون القيام بتضحية بموارد اقتصادية قد تكون حالية أو مستقبلية أو قد قامت بها في الماضي. وتكون التضحية في شكل تكلفة، أو مصروف، أو نفقة، أو قد تكون خسارة.

- **تعرف التكلفة:** تمثل التكلفة تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية (وغير مادية) في الحاضر الفترة الحالية أو في المستقبل الفترة التالية.[1]. [(*)] وعادة تقاس التكلفة بقيم نقدية من الواجب دفعها للحصول على سلع أو خدمات".[2] وهي أيضا مصاريف تتحملها المؤسسة للحصول على إيراد.
- **تعريف العبء:** هو أصل التكلفة، فالأعباء هي أن تقوم المؤسسة باستهلاك متعلق بالسلع والخدمات، موجه لاحتياجات الاستغلال أو لهدف إنتاج وبيع تلك السلع والخدمات.[3]
- **تعريف المصروف:** هو تضحية إختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر فقط.[4] والمصروف يعني مواردا قد

---

[1] ناصر نور الدين عبد اللطيف، **مدخل إلى أنظمة قياس التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية –مصر، 2003/2002، ص11. **بالاعتماد أيضا على المرجع:** ناصر نورالدين عبد اللطيف، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية –مصر، **2009**، ص 37.

[(*)] هذا التعريف شائع لكن أرفض مصطلح تضحية، فلا يمكن أن نسميها هكذا ونحن قد نحقق عائد من إستعمال هذه الموارد، ولهذا فحسب رأيي فإننا نسميها مستهلكات أي استهلاك الموارد وليس تضحية بالموارد.

[2] أحمد حامد حجاج، **محاسبة التكاليف– مدخل إداري**، دار المريخ، الرياض–السعودية، **2009**، ص**87**.

[3] درحمون هلال، **المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار**، مرجع سابق، ص31.

[4] عبد الحي مرعي... وآخرون، **محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة**، الدار الجامعية: الاسكندرية –مصر، 2002، ص 3.

استهلكت، وتضحية قدمت خلال فترة محاسبية معينة(*).[1] وهناك من يعرف المصاريف بأنه عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على نقود.[2]

- **تعريف النفقة:** تضحية إختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر الشركة، لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تقع حدوده في المستقبل، كالدفعات المقدمة لشراء آلات من الداخل أو الخارج لم تصل بعد.[3]
- **تعريف الخسارة:** تضحية إختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة. كالمخزون التالف وعوامل التشغيل غير الطبيعية والوقت الضائع....[4]

2) تصنيفات التكاليف:

تحتوي تصنيف على أنواع من التكاليف تختلف عن الأخرى، وقد ظهرت هذه التصنيفات مع تطور أنظمة حساب التكالف في المؤسسة منها:

- **تصنيف التكاليف حسب طبيعتها:** ويعتبر هذا التصنيف من أبسط التصنيفات، حيث يعتمد

(*) عندما تتحمل المؤسسة مصروفا فهذا يعني أن حقوق المالكين قد انخفضت بمقدار ذلك المصروف خلال القيام بالعمليات التشغيلية خلال الفترة. إعتمادا على: خالص صافي صالح، **رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق**، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، 2007، ص 71.(بتصرف)

[1] خالص صافي صالح، **رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص71.

[2] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، ط2، دار المحمدية العامة، الجزائر، **1994**، ص13.

[3] عبد الحي مرعي... و آخرون، **مرجع سابق**، ص 8.

[4] **نفس المرجع**، ص 9.

على عناصر التكاليف[*] كالمواد الأولية، واليد العاملة، المواد والمستلزمات الأخرى التي تدخل في الإنتاج. [1]

- **حسب وظائف المؤسسة:** ويتم تقسيم هذا الصنف من التكاليف إلى أربعة أقسام رئيسة:

– **تكاليف الإنتاج** (كالمواد والعمل المباشرين...) [2]؛

– **تكاليف التموين:** (شراء المواد والتخزين...)؛[3]

– **تكاليف البيع:** العمليات التي تقوم بها المصالح التجارية والتسويقية، لايصال المنتج للمستهلك.[4]

– **التكاليف الإدارية:** كل النفقات المتعلقة بسير الإدارة كمرتبات الموظفين[5] وتكاليف البحث والتطوير...

- **حسب مستوى الرقابة على التكاليف:** تقسم التكاليف من منظور الرقابة إلى نوعين هما:

– **تكاليف خاضعة للرقابة:** وهي مرتبطة بقرار عن مركز مسؤولية[**] معين، خلال فترة زمنية محددة.[6]

---

[*] عناصر التكاليف هي تلك المواد والعمل والمستلزمات الأخرى التي تكون لنا تكلفة المنتوج.

[1] خالص صافي صالح ، **مرجع سابق**، ص ص(88-89).

[2] ري إنش جاريسون وإيريك نورين، **المحاسبة الإدارية**، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض- المملكة العربية السعودية، 2002، ص(44-45) . (بتصرف)

[3] حاج قويدر قورين،**نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية**، مجلة علوم إنسانية، العدد35، الجزائر، خريف 2007، ص2. (بتصرف)

[4] خالص صافي صالح، **مرجع سابق**، ص(91-92). (بتصرف)

[5] حاج قويدر قورين، **مرجع سابق**، ص2. (بتصرف)

[**] يعريفه م م الفرنسي لسنة 1982 على أنه مركز عمل أو مركز تكلفة أو مركز ربح، صمم ليتناسب مع درجة مسؤولية محددة داخل المؤسسة. كما يمكن إعتباره وحدة أو قسم ..، يسعى لتحقيق أهداف محددة، بعد وضع تحت تصرفه الامكانيات الضرورية لذلك، ولهذا المركز أعباؤه وإيراداته.

[6] LAZARY, **comptabilité analytique**, imprimerie Es-salem, Alger, 2001, p 38

- **تكاليف غير خاضعة للرقابة:** لا يمكن للمسؤول، أن يؤثر عليها خلال فترة زمنية معينة.[1]

- **تصنيفها حسب موضوع التكلفة:** وعلى هذا نجد صنفين هما:

- **التكلفة المباشرة:** وهي تكاليف التي يمكن ربطها مباشرة بالوحدة المنتجة،[2] وهي تتألف من الأعباء المحددة لمنتج أو نشاط، ويمكن تحميلها مباشرة دون مناقشتها.[3] مثل: تكلفة الشراء المباشرة...

- **التكاليف غير مباشرة:** تتكون من التكاليف التي هي مشتركة بين العديد من المنتجات وتظل غير مقسمة على مصادرها[4], كتكلفة صيانة آلة (لكنها بالنسبة للآلة فهي مباشر).

- **تصنف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج:** ويتم تبويب كالآتي:

- **التكاليف المتغيرة:** هي كل الأعباء التي تتغير مع حجم النشاط.[5] (تعد ثابتة لوحدة النشاط).

- **التكاليف الثابتة:** هي مرتبطة بوجود المؤسسة، لا ترتبط ولا تتغير بتغير حجم المنتجات.

- **تكاليف شبه متغيرة (مختلطة):** هي تكاليف لا يمكن أن نفرق بين جانبيها الثابت

---

1 إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، **محاسبة التكاليف مدخل إداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 25.

2 اسماعيل يحيى التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)**، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان –الأردن، 2008، ص22.

3 R. Launois, **Typologie des coûts en comptabilité analytique** , (en ligne), In : Ateliers de la Transparence «Comparaison des coûts des thérapeutiques dans le dossier de la transparence »,Document discuté durant les Travaux de l'Atelier n° 6, 1995- Modérateurs F. Fagnani (CEMKA) & B. Genesté, PARIS (France), Disponible sur : < http://www.rees-france.com>. (Date de consultation : 16 /05/2010) , p7.

4 *Loc.* cit.

5 ibid, p7.

والمتغير. وتتميز بطابع نسبي، فالتكاليف الثابتة ويمكن على المدى البعيد النظر إليها على أنها متغيرة.

الفرع الرابع: واقع المؤسسات الجزائرية إتجاه محاسبة التسيير:

إبتداء من سنة 1976 بدأت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني(**)، حيث جاء خلفا للمخطط المحاسبي العام الفرنسي لعام 1957. هذا المخطط تضمن جانب خاص بمحاسبة التسيير (المحاسبة التحليلية)، لكنه لم يفرض على المؤسسات الوطنية تطبيقها.

وبالرغم من كون هذا المخطط مستلهما من المخططات ذات الطابع الرأسمالي، إلا أنه لم يسمح بالاستجابة لاحتياجات المؤسسة فيما يتعلق بتخطيط وتحديد التكاليف والتكاليف النهائية، وبصفة خاصة عدم الاستجابة لاحتياجات التقديرات واتخاذ القرارات في تسيير الإنتاج.

فالمؤسسات الاقتصادية الوطنية لم تهتم بمحاسبة التسيير ، والدليل على ذلك فإن نسبة استعمالها للمحاسبة التحليلية ضعيفة.[1] واستمر الوضع إلى غاية الثمانينات حيث دخلت الجزائر في أزمات أثرت تبعا على الجانب الاقتصادي، وبالرغم من توفر المؤسسات على موارد متاحة إلا أنها لم تكن مهيأة للواقع الذي يفرضه اقتصاد السوق، فأسعارها لم تكن محددة بدقة، وليست لها نظاما لمحاسبة التسيير يسمح لها بمواكبة الواقع الجديد.

وقد أدى هذا الوضع بالكثير من المؤسسات الوطنية إلى إعلان الإفلاس أو التصفية، نظرا

(**) الذي صدر بموجب الأمر 35/75 المؤرخ في: 1975/04/29

[1] إبراهيم فرزيزي، **دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) في تسيير تكاليف المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة صناعة الأواني النحاسية والتنك الجزائر**، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006/2005، ص ص(10- 12).

لعدم تمكنها من مواجهة المنافسة بسبب ضعف تحكمها في تكاليفها مما جعلها في وضع صعب أمام المنتجات المستوردة التي تتميز بجودة أفضل وسعر تنافسي، فالمؤسسات الوطنية لم تضع في معظمها نظاما لمحاسبة التسيير قصد تحديد تكاليف الإنتاج.

وفي دراسة استقصائية سنة 2005 قام بها درحمون هلال، شملت ثلاث وثلاثين (33) مؤسسة من المؤسسات التي يفوق رأسمالها 1.000.000.000دج، أثبتت أن إحدى وعشرين(21) مؤسسة (أي ما يقارب نسبة 64%) لا تمتلك نظاما لمحاسبة التسيير، في حين أن اثنا عشرة(12) مؤسسة فقط (أي ما يقارب نسبة 36%) أكدوا امتلاكهم لهذا النظام.[1]

وحتى المؤسسات التي تمتلك نظاما لمحاسبة التسيير، لازال أغلبها يستعمل الطرق التقليدية لحساب التكاليف، وكذلك معظم هذه المؤسسات لا تطبق هذه الطرق تطبيقا صحيحا وفعالا. فحقيقة الأمر أن هذه المحاسبة مستعملة في المؤسسات الاقتصادية الكبرى العمومية والخاصة، ولكن لا يتم تطبيقها بشكل صحيح[(*)]، خوفا من كشف إستراتيجية المؤسسة، مغفلة حقيقة أن شفافية محاسبة التسيير تجنب المؤسسة الكثير من التلاعبات كما تكشف عن الاختلاسات من المخزونات (كما أشرنا إليه في الفصل السابق)، وكذلك تظهر النتيجة والتكاليف الحقيقية من عمليات البيع، ورغم أن هذه المعلومات وغيرها مهمة للمؤسسة إلا أنها لا تريدها أن تتسرب للغير، ولهذا فهي تتوجه إلى مراقبة التسيير (الموازنات ولوحات القيادة)، ونستطيع أن نقول أن محاسبة التسيير تستعمل في بعض الحلات أو بعض الأماكن فقط، رغم أن اليوم توجد تقنيات جديدة ونظريات أكثر تقدما تم إكتشافها في هذا المجال، على سبيل المثال: طريق التكاليف على أساس الأنشطة،

---

[1] هلال درحمون، **مرجع سابق**، ص ص(285-294).

[(*)] أغلب المؤسسات الاقتصادية العمومية ترى بأن تطبيق المحاسبة التحليلية يزيد من صعوبة التسيير في المؤسسة، ولهذا نجد أن بعض مسيري هذه المؤسسات لا يعطي لها الاهتمام ويرى البعض الآخر أنه يمكن الاستغناء عنها.

التكاليف المستهدفة، وطرق أخرى....

ولهذا فالمؤسسات الجزائرية عامة وخاصة معنية بمواكبة التطورات، فالنتيجة يمكن قراءتها عن طريق مخطط للمعلومات المحاسبية، ولكن عدم وجود نظام لمحاسبة تسيير فعال، يعد سببا لمواجهة المؤسسة مشاكل عديدة في التخطيط والمؤونات، تسيير المخزونات، ومعرفة طبيعة المنتوج وتكلفته الحقيقية....[1]

المطلب الثاني: الطرق الكلاسيكية لمحاسبة التسيير:

عرفت الطرق الكلاسيكية لمحاسبة التسيير منذ الثورة الصناعية كطريقة التكاليف الكلية التي عرفت إنتقادات مما أدى بالتقنيين بالبحث عن البديل فظهرت طريقة الأقسام المتجانسة وطرق التكاليف الجزئية...

الفرع الأول: طريقة التكاليف الكلية:

سنتناول في هذا المطلب طريقة التكاليف الكلية والتي اشتهرت بتسميتها بطريقة الأقسام المتجانسة. حيث سنقوم بالتعرف على الطريقة، وكيفية توزيع الأعباء المباشرة والأعباء غير مباشرة، وبعدها نتعرف على كيفية حساب التكاليف الكلية.

1) المفاهيم المتعلقة بالطريقة وتقسيم مراكز التحليل:

لما تعددت مسميات طريقة التكاليف الكلية، تعدد معها تعاريف الباحثين في هذا المجال، و على هذا الأساس فسنتناول كل مصطلح وتعريفه على حدة.

أولا: تعريف طريقة التكاليف الكلية:

حيث عرفها **E.Cohen** بأنها: "طريقة أساسية في محاسبة التكاليف تقوم على مجموعة

---

[1] Amar KADDOURI et Ahmed MIMECHE, **Cours de comptabilité financiére –selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, ENAG EDITIONS, france, 2009, p30.

من الإجراءات، حيث يتم توزيع إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها المؤسسة بين المنتجات والأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها. فالطريقة تهدف إلى تحميل كل الأعباء على المنتجات وتصحيح بعض تقديرات المحاسبة العامة".[1]

أما **J.Lochard:** "هي تكلفة تتكون من مجموعة من المصاريف التي يمكن أن تكون ذات صلة مع كل معالجة مناسبة: تخصيص، توزيع، ...".[2]

ثانيا: مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة): هي أجزاء تم تجميعها لأمر محاسبي (حساب سعر التكلفة)، ويتم تحميلها على حسابات التكاليف المعنية أو التكاليف النهائية، أي على عناصر أو بنود الأعباء التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لهذه الحسابات.[3]

يعرف **M.Gervais** مركز التحليل بأنه: هو قسم من نظام محاسبي، يتم فيه التحليل بداية بتحميل الأعباء غير المباشرة لحسابات تكاليف المنتوجات المعنية.[4]

عرف **Didier LECLERE** القسم المتجانس على أنه: " قسم من نظام محاسبي، يجمع أنشطة متجانسة تقنيا ومتمايزة عن أنشطة المراكز الأخرى".[5]

ثالثا: أسس ومبادئ طريقة الأقسام المتجانسة:

طريقة الأقسام المتجانسة تعتمد على عدة مبادئ وأسس تساعد على تطبيقها: [6]

---

[1] Elie Cohen **, Dictionnaire de gestion, casbah éditions**, Alger, 1998, p**87** .
[2] Jean Lochard, **la comptabilité analytique : ou comptabilité de responsabilité**, éditions d'organisation, paris, 1998,p17.
[3] Toufik Saada et Alain Burlaud et Claude Simon, **Comptabilité analytique et contrôle de gestion,** 2éd, Vuibert – EDUCAPOLE gestion-, paris, 1998**.**p15.
[4] Michel Gervais , contrôle de gestion , 7 éd , éditions Economica , Paris. 2000. p53.
[5]Didier LECLERE, **L'essentiel de la comptabilité analytique**, 4eme éd, Edition d'organisation, Paris, 2004, p20.

[6] طوايبية أحمد، **المحاسبة التحليلية كآداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج**، رسالة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تخطيط وتنمية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2003/2002، ص ص(99-101).

- **تحديد الأقسام:** تحدد الأقسام عن طريق القيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي، فتحدد الأقسام الرئيسة (كقسم الشراء، الإنتاج...) التي لها علاقة مباشرة بالمنتج ويتم تحميلها عليه بواسطة وحدات العمل (كساعات عمل الآلة...[1]). وتحديد الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية (كقسم الصيانة، الإدارة..) وكثيرا ما نجد خدمات متبادلة.
- **تحديد مفاتيح التوزيع:** يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى، ومن المعايير المحددة لمفاتيح التوزيع نجد كمية الإنتاج، كمية التموين، الآلات، المساحة، عدد العمال[2]
- **تحديد وحدة العمل:** بدونها لا يمكن توزيع الأعباء الغير مباشرة فهي الأساس الذي يعتمد عليه.
- **التوزيع الأولي:** يتم إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها (الصنف 6) إلى أعباء حسب وظيفتها باستعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل الأقسام (الرئيسة والمساعدة).
- **التوزيع الثانوي** : عند القيام بالتوزيع نكون أمام وضعيتين، وضعية عدم وجود تبادل بين الأقسام فنطبق طريقة التوزيع التنازلي أو وضعية وجود تبادل وفي هذه الوضعية نطبق طريقة

---

[1] سعاد معاليم، **دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين تنافسية المؤسسة –دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2005/2004، ص43.

[2] ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية–تقنيات مراقبة التسيير**، ج2، ط 2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص39.

التوزيع المتبادل:[1]

1- **التوزيع التنازلي:** ترتب الأقسام المساعدة تنازليا، ثم توزع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسة وهكذا إلى أن توزع أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسة.

2- **التوزيع المتبادل:** تستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، ويلجأ أحيانا إلى المعادلات لإيجاد قيم التبادلات ثم تستكمل عملية التسوية إلى توزيع أعباء الأقسام المساعدة المتبادلة كليا على الأقسام الرئيسية..

- **تكلفة وحدة العمل:** تحسب بقسمة مجموع القسم الرئيس على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم تتم عمليه تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل لكل منتج، وعندها نقول أن كل منتج قد استوعب نصيبه من الأعباء غير مباشرة.

2) حساب التكلفة الكلية:

تعتمد هذه الطرق على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية وتشتمل على جميع عناصر التكاليف، بحيث يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة بعد تتبعها بالتفصيل لحساب سعر تكلفة.[2] ويتم الحساب كالتالي:[3]

- **تكلفة الشراء المواد الأولية = ثمن شراء المواد + أعباء الشراء المباشرة + أعباء الشراء غير المباشرة**
- **تكلفة الانتاج = تكلفة المواد المستعملة + يد عاملة المباشرة + أعباء الانتاج غير المباشرة**
- **سعر التكلفة = كلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المباشرة + أعباء التوزيع غير المباشرة.**

---

[1] ناصر نور الدين عبد اللطيف، **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص(205-206). (بتصرف)

[2] أحمد طوايبية، **مرجع سابق**، ص ص(97-98).

[3] **Guedg.N et COLL, le contrôle de gestio , 2 ed, edition d'organisation, Paris, 1998, p137.**

- **النتيجة التحليلية (الكلية) = رقم الأعمال – سعر التكلفة.(*)**
- **النتيجة المالية = النتيجة التحليلية + عناصر إضافية – أعباء غير معتبرة (**).**

3) مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية:

تعرضت هذه الطريقة لعدة انتقادات أدت بالخبراء للاهتمام بتطوير طرق أخرى أو تجاوز نقائصها:[1]

- **مزايا الطريقة:** من بين المزايا نذكر:

– تعمل على حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لغرض المنتجات، وهي تعطي صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات؛

– إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفتها بسعر بيعها، وهذا يسهل من وضع سياسات سعرية واتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج؛

– مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج واستخدامها في تقييم المخزون السلعي.

- **العيوب:** كما لطريقة التكاليف الكلية مزايا كذلك لها الكثير من العيوب نذكر منها:

– يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء وهذا لا يساعد الإدارة في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية؛

(*) "يعبر سعر التكلفة على مجموع تكلفة المواد الأولية المستعملة للإنتاج بالإضافة إلى أعباء الانتاج المباع وأعباء التوزيع. فكل ما يخص إنهاء عمليتي الانتاج والبيع ليصبح لدينا منتوج نهائي. بالاعتماد على المرجع: علي رحال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999، ص 38.

(**) **أعباء غير المعتبرة:** تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة المالية فقط لأن تحميلها قد يجرد التكاليف من معناها.
العناصر الإضافية: هي أعباء غير مسجلة في المحاسبة المالية أو المصاريف المدفوعة يجب حسابها ضمن سعر التكلفة، وتسمى إضافية لأنها لا تدخل في تقييم عناصر الأصول بالميزانية، وتشمل مبلغ الفائدة المحسوبة المرجع: ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية–تقنيات مراقبة التسيير**، **مرجع سابق**، ص 22.

[1] أحمد طوابيبة، **مرجع سابق**، ص102.

– قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل؛

– لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل؛

– عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

4) حدود استعمال طريقة التكلفة الكلية وشفافيتها:

هذه الطريقة واسعة الاستعمال، فهي تقدم نتائج تحليلية حسب كل نوع من المنتجات وبالتالي فهي تشرح نتيجة السنة المالية التي تعد نتيجة إجمالية. كما أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 "المخزون" ينص عليها فيما يخص قياس التكاليف، ولا يعني هذا أن الطريقة تقوم على حساب التكاليف بكل دقة وشمولية، فالتكاليف غير المباشرة أو التكاليف الثابتة تزداد مع تنوع وتعقد مكونات المنتجات والتطور التكنولوجي. ومهما كانت الطريقة التي يتم اتباعها بصدد توزيع عناصر التكلفة الثابتة على المنتوج، فإن أي قرار يتم اتخاذه على أساس تكلفة المنتوج المترتبة عن ذلك لن يخلو من الخطأ، فمحاولة توزيع التكلفة الثابتة لأغراض تحميلها للإنتاج غير سليمة من النظرة الاقتصادية، فالطريقة المتبعة في التوزيع تؤدي إلى معلومات مضللة[1]. كما أن هذه الطريقة ترتكز على تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسة وثانوية. فكل القواعد المستعملة اعتمادا على هذا التقسيم تؤدي إلى جمود تنظيمي للمؤسسة. وأي تغيير في الهيكل التنظيمي أثناء الدورة، يستلزم إعادة النظر في نظام حساب التكاليف، لإعادة تحديد مراكز التحليل.[2]

إن تنوع المنتجات في هذه الطريقة يصعب من عملية توزيع التكاليف غير المباشرة، مما قد

---

[1] عبد الحي عبد الحي مرعي، **في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، الدار الجامعية، بيروت، 1987، ص26. (بتصرف)

[2] درحمون هلال، **المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتحاد القرار في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق**، ص 207.

يتحمل نوع من أنواع المنتجات تكاليف مرتفعة كان من المفروض أن تتحمل جزء منها أنواع أخرى من المنتجات، وهذا ما جعل المؤسسة غير قادرة على زيادة تنوع المنتجات أو التخلي عن البعض الآخر أو اللجوء إلى المقاولة من الباطن.[1]

الفرع الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة:

برز استعمال هذه الطريقة لأول مرة سنة **1936** بالولايات المتحدة الأمريكية، تحت تسمية التكاليف المباشرة **(Direct Costing)** وانتقلت فيما بعد إلى إنجلترا في الخمسينات. ومع مرور الوقت أصبحت تعرف بطريقة التكلفة المتغيرة **(Variable Costing)**. [2]

1) التعريف بالطريقة:

فقد عرفها **C.Horngen و A.Bhimani** بأنها: "تقوم بإدراج الأعباء المتغيرة فقط في تكاليف الإنتاج، وتستبعد الأعباء الثابتة، وتسجل على أنها أعباء في هذه الفترة".[3]

إن هذه الطريقة تعتمد على مبدأ تحميل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات المنتوج النهائية أي فصل جميع تكاليف الإنتاج إلى شقيها الثابت والمتغير، ونظرا لكون المواد والأجور دائما ما تكون متغيرة، فإن هذه الطريقة تعامل كل العناصر المباشرة والجزء المتغير من التكاليف الصناعية غير المباشرة كتكلفة إنتاج وتحمل كافة العناصر الأخرى كمصروف في نفس فترة حدوثها. وبالتالي، فالتكاليف الثابتة تعتبر تكاليف المحافظة على مستوى الطاقة الانتاجية وتحمل كلية

---

[1] P. MEVELLEC et G. ROCHERY**, Eléments fondamentaux de comptabilité, éditions Vuibert** , Paris, 1990, p552

[2] فاتح ساحل، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2003/2002، ص74.

[3] Charles Horngen et Alnoor Bhimani..,les autres, **comptabilité de gestion**, 3 éd, pearson Education France, paris, 2006, p204.

لايرادات الفترة. [1]

2) نقطة التعادل (عتبة المردودية أو عتبة الربحية):

فتحليل نقطة التعادل يساعد الإدارة كثيرا في السيطرة على التكاليف، وإيجاد العلاقة بين حجم الإنتاج والتكاليف. فتحليل التعادل يحقق للمؤسسة الحد الأدنى من المبيعات التي لا تحقق ربح ولا خسارة. [2] ولغرض احتساب نقطة التعادل فإنه يجب تحديد التكاليف الإجمالية الكلية للمؤسسة وإجمالي إيراداتها.

الإيرادات الكلية = التكاليف الكلية...(1)

سعر البيع للوحدة × الكمية المنتجة والمباعة = مجموع التكاليف الثابتة + إجمالي التكاليف المتغيرة...(2)

لتحديد الربحية (النتيجة أو الربح المحقق) في مؤسسة ما علينا أن نأخذ العلاقة السابقة: [3]

(سعر البيع و × الكمية المنتجة والمباعة) – ت. الثابتة – (الكمية المنتجة × التكلفة المتغيرة للوحدة)=0

الربح المحقق = الكمية المنتجة والمباعة × (سعر البيع و – ت المتغيرة للوحدة) – ت الثابتة

من(1) و(2) نحصل على: الإيرادات الكلية – إجمالي التكاليف المتغيرة = مجموع التكاليف الثابتة

ومن **معادلة التعادل** السابقة نستنتج أن الفرق بين الإيرادات الكلية وإجمالي التكاليف المتغيرة، ينتج عنها الهامش على التكلفة المتغيرة، أي هامش الربح الإجمالي أو هامش المساهمة أو عائد المساهمة. ويمكن كتابتها كما يلي: **هامش المساهمة الإجمالي = مجموع التكاليف الثابتة**

ويمكننا إيجاد كمية التعادل التي إذا بعناها لا نحقق الخسائر كما لا نحقق الربح:

$$\text{الكمية الواجب إنتاجها وبيعها لتحقيق التعادل} = \frac{\text{مجموع التكاليف الثابتة}}{\text{هامش المساهمة للوحدة المباعة}}$$

---

[1] كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين مصطفى الدهراوي، **دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص ص(84–90). (بتصرف)

[2] نور أحمد، **المحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية، بيروت–لبنان، 1987، ص 139.

[3] خالص صافي صالح، **مرجع سابق**، ص ص(156–158).

3) حساب هامش الأمان: "يقصد بهامش الأمان، هو مقدار الفرق ما بين ما تستطيع المؤسسة أن تحققه من إيرادات المبيعات ونقطة التعادل. فهامش الأمان بالكمية هو الفرق بين الكميات التي تنتجها وتبيعها المؤسسة فعلا والكمية في نقطة التعادل. أما إذا أردنا أن نعبر عن هامش الأمان بالقيمة فهو الفرق بين الإيرادات المحققة من المبيعات الفعلية (الكمية × سعر البيع) والإيراد المحقق من بيع كمية في نقطة التعادل (الكمية في نقطة التعادل × سعر البيع) ويسمى هذا الفرق بهامش الأمان لأنه يعبر عن مقدار ما تستطيع أن تتعرض له المؤسسة من انخفاض في مبيعاتها دون أن تحقق خسائر". [1]

أما: نسبة الأمان= هامش الأمان بالقيمة ÷ الإيرادات أو (هامش الأمان بالكمية ÷ الكمية المباعة)

ثانيا: حساب النتيجة: تعتمد الطريقة على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات وبطرح تكاليف ثابتة من هذا الهامش نحصل على النتيجة.[2] يتم حساب النتيجة وفق ما سيأتي في الجدول الموالي:

جدول 2: مراحل حساب النتيجة باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة

العناصر	المنتوج (أ)	المنتوج (ب)	الإجمالي
رقم الأعمال **التكاليف المتغيرة**	××× (×××)	××× (×××)	××× (×××)
الهامش على التكاليف المتغيرة **التكاليف الثابتة**	××× (×××)	××× (×××)	××× (×××)
النتيجة التحليلية	××	×××	×××

المصدر: من إعداد الباحث

[1] **نفس المرجع**، ص154-155

[2] ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية – تقنيات مراقبة التسيير**، مرجع سابق، ص135.

4) مزايا وعيوب الطريقة وشفافيتها:

أولا: مزايا: من مزايا هذه الطريقة نذكر:

– تساعد هذه الطريقة المؤسسة من خلال معرفة ربحيتها والعلاقة بين العناصر الأخرى كسعر البيع، والتكاليف الثابتة، والتكاليف المتغيرة، والكمية المنتجة والمباعة، على تحقيق أقصى الأرباح، وهكذا تسعي إلى زيادة الإنتاج، وتحسين هامش المساهمة إما عن طريق زيادة الأسعار أو تخفيض التكاليف المتغيرة عن طريق ترشيد استعمال الموارد وتقليل الهدر الاقتصادي وتحسين الإنتاجية؛[1]

– تخفيض التكاليف الثابتة عن طريق تقليصها بزيادة استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة؛

– إذا كان هامش الربح معروفا فإنه يمكن تحديد تغير الربح الناتج عن تغير في حجم البيع. [2]

ثانيا: العيوب: ومن عيوب هذه الطريقة ما يلي:[3]

– لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فما زال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة؛

– ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات. فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط، ولذلك يكون عليه دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة من الزمن، وحين يصل إلى التبويب المطلوب قد تتغير طبيعة العناصر مما يؤدي إلى إعادة تبويبها من جديد؛

– إذا كان الإنتاج المباع أقل من إنتاج الفترة، يصبح مخزون آخر مدة مقيم بالتكلفة المتغيرة فقط.

---

[1] نفس المرجع، ص158.

[2] نور أحمد، مرجع سابق، ص 141.

[3] فاتح ساحل، مرجع سابق، ص78.

5) شفافية طريقة التكاليف المتغيرة: رغم المحاولات لإحلال طريقة التكاليف المتغيرة محل طريقة التكاليف الكلية عند إعداد التقارير الخارجية،(*) فإن هذه المحاولات لم تلقى النجاح وإقتصر إستخدامها للأغراض الداخلية كإتخاذ قرارات الانتاج والتسعير وتخطيط الأرباح. وبهذا تتمكن الادارة من فهم بيانات التكاليف المتغيرة، فإذا وجدت أن التقارير معقدة وغير مفهومة، فإنها ستفقد الثقة في البيانات التي تحتويها، فالطريقة تقوم بتحسين جمع وعرض المعلومات من حيث علاقة التكاليف بالسعر والأرباح وحجم وخليط المنتجات، بهذا تفهم الادارة التقارير المعدة بهذه الطريقة.

وأخيرا فالطريقة تلقي الضوء على النتائج الخطيرة الخاصة بتخفيض الأسعار. فالخطأ في تخفيض الأسعار بنسبة معينة سوف يؤدي إلى زيادة المبيعات بنسبة تفوق التخفيض في السعر. ولكن الطريقة تساعد في تحديد الحد الأقصى لنسبة التخفيض في السعر قبل أن تصبح عملية المبيعات غير مربحة. [1]

الفرع الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة :

هذه الطريقة هي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة البسيطة، محاولة لإيجاد اتفاق بين مزايا وعيوب كلتا الطريقتين. فهي تسمح بتحسين وتدقيق أكثر للحسابات، مما يجعلها مكمّلة للتكاليف المتغيرة البسيطة وذلك بإدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهوامش. ويتطلب استعمال الطريقة، التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، ومن جهة أخرى المباشرة وغير المباشرة.[2]

(*) يتم إعداد القوائم المالية على أساس تحميل الانتاج بالتكلفة الصناعية المتغيرة فقط وإعتبار الثابتة تكاليف فترة،

[1] كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين مصطفى الدهراوي، **دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف**، مرجع سابق، ص ص(83-90). (بتصرف).

[2] هلال درحمون، **المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، مرجع سابق**، ص220. (بتصرف).

أولا: طريقة تحديد نتائج المؤسسة: يمكن تقديم مراحل تحديد النتائج في الجدول الموالي :

جدول 3: تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

العناصر	المبلغ	%
رقم الأعمال خارج الرسم – الأعباء المتغيرة		100
= هامش على التكلفة المتغيرة		
– الأعباء الثابتة المباشرة		
= المساهمة		
– الأعباء الثابتة غير المباشرة		
= النتيجة		

المصدر: هلال درحمون، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، مرجع سابق، ص221.

ولا بد من الإشارة إلى أن الأعباء المتغيرة غير المباشرة تحتاج إلى توزيع أولي من خلال مراكز التحليل، حتى تتمكن المؤسسة من تحميلها إلى مختلف المنتوجات.

ثانيا: حدود استعمال طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة:

- هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مستوى مختلف مراكز التحليل؛
- الصعوبة الثانية تتعلق بالتمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة، ثم التمييز بين الأعباء الثابتة غير المباشرة والأعباء الثابتة المباشرة من جهة أخرى؛
- كما هو الحال بالنسبة لطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة، فإن طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة لا توفر معلومات مفيدة لتحديد أسعار البيع. [1]

[1] **نفس المرجع**، ص223.

الفرع الرابع: طريقة التكاليف المعيارية:

يعد نظام التكاليف المعيارية من أحسن الطرق التي تساعد على تحليل التكاليف، فهو يقوم بتقدير التكاليف ومقارنتها مع الواقع لاستخراج الانحرافات التي تساعد على تصحيح الوضع.

مفهوم طريقة التكاليف المعيارية:

التكاليف المعيارية عبارة عن التكاليف النظرية التي يتم حسابها أو يتم تقديرها ومقارنتها مع التكاليف الفعلية للوصول إلى النتائج (معرفة الانحرافات).[1] ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتَج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مرّ الزمن، وبالتالي فإنه يفترض أنّ رقم التكلفة الذي يتحدّد يوضّح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الآداء بالفعل".[2]

ومنه نستطيع القول أن التكاليف المعيارية هي تكاليف تقديرية محددة مقدما (قبل البدأ بالعملية الإنتاجية) ويقاس هذا التقدير على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة الإنتاجية وتعتبر أسسا لفرض الرقابة الفعالة الناجمة عن تحديد الانحرافات سواء كانت انحرافات ملائمة (عندما تكون الكلف الفعلية أقل من الكلف المعيارية) أو انحرافات غير ملائمة (عندما تكون الكلف الفعلية أكثر من الكلف المعيارية). [3]

1) مبادئ وأسس الطريقة:

طريقة التكاليف المعيارية تقوم بتسجيل حركات القيم للمساعدة على حساب التكاليف مقدما،

---

[1] Norbert Cruedj et Collaborateurs, **le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, les éditions d'organisation, paris, 1996, p174.

[2] كمال خليفة أبو زيد وآخرون، **محاسبة التكاليف**، ج2، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص60.

[3] إسماعيل يحيى التكريتي، **مرجع سابق**، 2008، ص215.

وتسجيل الانحرافات الناتجة عن الفرق بين القيم المقدرة والقيم الفعلية المقدمة من قبل الطرق الكلاسيكية. وبهذا يمكن اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب.[1]

أولا: التكاليف المعيارية للأعباء المباشرة:

1- معايير المواد الأولية: نفترض أنّ تكلفة المواد الأولية المستهلكة تتأثر بعاملين: سعر شراء وكمية المواد الأولية المستهلكة.

- **معايير كمية المواد:** يتطلب تحديد الكمية المعيارية للمواد لكل وحدة منتجة تضافر جهود الفنيين وإدارات المؤسسة كالانتاج والتصميم والتكاليف...، ويمكن الاعتماد على التجارب السابقة في حالة المنتجات غير الجديدة.[2]
- **معايير السعر:** عند تحديد الأسعار المعيارية(*) للمواد الأولية يتم الرجوع لقوائم الأسعار، الفواتير وعقود المشتريات طويلة الأجل أو تعديل السعر وفق الاتجاه المتوقعة. دون أن ننسى التغير الموسمي للأسعار. ويعتبر قسم المشتريات المسؤول الأول عن عمليات الشراء ويتحمّل مسؤولية الانحرافات في السعر ولتقليل خطر الانحراف السالب يفضّل الشراء بكميات اقتصادية(**) في كل طلبية. وعلى هذا تكون العلاقة كالتالي:

التكلفة المعيارية للمواد الأولية = الكمية المعيارية × السعر المعياري الوحدوي

2- معيار العمل والأجور:

---

[1] **Disier Leclére, l'essentiel de la Comptabilité Analytique. édition organisation, Paris, 1997, p146.**

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي وأبو الحسن علي أحمد، "**محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة**"، الدار الجامعية، الاسكندرية-مصر، 1997، ص ص(117-118). (بتصرف).

(*) **السعر المعياري** هو سعر الشراء (بعد الخصم التجاري) مضاف إليه كل المصاريف اللازمة إلى غاية وصول المادة الخام إلى قسم الإنتاج. بالاعتماد على: كمال الدين مصطفى الدهراوي و أبو الحسن علي أحمد، **المرجع السابق**، ص ص (119-120).

(**) الكمية الاقتصادية هي تلك الكمية التي يكون عندها مجموع تكاليف التخزين ومصاريف الشراء أدنى ما يمكن.

- **معيار الوقت والعمل المباشر:** أول خطوة معرفة وحدات القياس المستعملة للتعبير عن العمل واحتساب الأجور، فإذا كانت الأجور تدفع على أساس الوقت فإن وحدة القياس للعمل يمكن أن تكون ساعة عمل، عند ذلك يسهل احتساب الكمية الواجب إنتاجها لأي فترة كانت ويمكننا إجراء المقارنة بين الأرقام الفعلية والأرقام المعيارية وتحديد الانحرافات. [1]

- **معيار أجر العامل:** بعد تحديد الساعة المعيارية للعمل ننتقل إلى تحديد الكلفة المعيارية للعمل أي استخراج الأجور المعيارية التي يتم وضعها على أساس دراسة سوق العمل، إذ قد تكون الأجور محددة مسبقا بنصوص قانونية، أو تكون الأجور تحدد وفق العرض والطلب لذلك قد يصعب أكثر في هذه الحالة تحديد معيار دقيق للأجور. [2]

3- أسباب انحراف تكلفة المواد الأولية:

- **أسباب انحراف الكمية:** ترجع إنحرافات المواد لأسباب داخلية يمكن السيطرة عليها، كعدم الدقة في معايرة كمية المواد الداخلة في الإنتاج رغم تغيّر ظروف العمل أو عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية للعمال أثناء استخدام المواد..، إلى غير ذلك من الأسباب المؤدية لظهور انحرافات سالبة. [3]

- **أسباب انحراف السعر:** من بين أسباب انحراف سعر المواد الأولية نذكر: تغيّر أسعار المواد في السوق، الشراء بكميات كبيرة أو صغيرة، دفع مبالغ إضافية للعناية بالمواد أو نقلها... [4]

- **حساب الانحرافات:** إن الانحراف الذي يحصل في التكاليف الفعلية مقارنة بالتكلفة

---

[1] خالص صافي صالح، **مرجع سابق**، ص ص(196-197).

[2] **نفس المرجع**، ص ص(197-198).

[3] رضوان حلوة حنان وكحالة جبرائيل جوزيف، **محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وثبات**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص ص(77-79).

[4] فاتح ساحل، **مرجع سابق**، ص140.

المعيارية يكون سببه إما انحراف في الكمية أو في السعر أو الاثنين معا، فإذا كان الانحراف موجب يكون غير ملائم وإذا كان سالب فهو ملائم، ويكون حساب الانحراف كالتالي:[1]

انحراف الكمية المستخدمة = الكمية الفعلية – الكمية المعيارية

انحراف الأسعار = الكلفة الفعلية لشراء المواد الأولية – الكلفة المعيارية

الانحراف الكلي للمواد = انحراف الكمية + إنحراف السعر

4- انحراف تكاليف اليد العاملة: يتم تحديد التكاليف المعيارية للعمل على أساس عاملين هما:[2]

- **إنحراف في الوقت المبذول:** أي الوقت المبذول لإنتاج وحدة لا تتطابق مع الوقت المعياري المحدد، وتحسب كالتالي: الانحراف في كفاءة العمل = الوقت الفعلي – الوقت المعياري
- **انحراف الأجور المدفوعة:** أي الأجر المدفوع فعليا لساعة عمل لا يتطابق مع سعر الأجر المعياري المحدد مسبقا. يحسب هذا الانحراف كالتالي:

انحراف الأجر المدفوع = الأجر المدفوع الفعلي – الأجر المعياري

$$\text{الأجر الفعلي المدفوع للساعة} = \frac{\text{الأجر الفعلي المدفوع خلال الشهر}}{\text{الوقت الفعلي للشهر}}$$

الانحراف الكلي في المؤسسة = الانحراف في كفاءة العمل + انحراف الأجور

ثانيا: التكاليف المعيارية للأعباء غير مباشرة: عادة ما يتم تقدير التكاليف غير المباشرة (متغيرة وثابتة) على أساس النتائج السابقة مع إجراء التعديلات اللازمة من أجل حساب معامل تحميل معياري للتكاليف غير المباشرة يكون متلائما مع الظروف الجديدة.

1- حساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة:

---

[1] خالص صافي صالح، **مرجع سابق**، ص ص(199-200).

[2] **نفس المرجع**، ص ص(201-206).

تتحمل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف غير المباشرة بواسطة معدّلات التحميل والتي تتمثل في حاصل قسمة التكاليف غير المباشرة على أساس تحميل ملائم (وحدة القياس)، وفي نظام التكاليف المعيارية تتحمّل المنتجات بنصيبها من التكاليف غير المباشرة على أساس "معدّل التحميل المعياري".

فإذا كان مثلا: أساس القياس هو ساعة دوران آلة فإن:

$$\text{معامل التحميل المعياري} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة المعيارية}}{\text{عدد ساعات دوران الآلة المعياري}}$$

يمكن كذلك حساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة المتغيرة والثابتة كما يلي:

$$\text{معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة المتغيرة المعيارية}}{\text{عدد ساعات دوران الآلة المعياري}}$$

$$\text{معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة الثابتة المعيارية}}{\text{عدد ساعات دوران الآلة المعياري}}$$

يعد المعامل الأول ثابت بالنسبة إلى حجم النشاط، بينما الثاني يتناقص مع زيادة حجم النشاط.

2- انحراف التكاليف غير المباشرة: يحسب الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة كالتالي:

الانحراف الإجمالي = التكاليف الفعلية – التكاليف المحمّلة معياريا

حيث:

التكاليف المحمّلة معياريا = مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي× معامل التحميل المعياري

مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي = حجم الإنتاج الفعلي × الزمن المعياري لإنتاج وحدة

إذا كانت نتيجة الانحراف أعلاه موجبة فإن الانحراف غير ملائم.

- **انحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة:** يحلّل هذا إلى انحراف إنفاق وانحراف كفاءة كمايلي:

انحراف الإنفاق = ت المتغيرة الفعلية – ت المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي

حيث أن:

ت المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي= معامل التحميل المعياري ت المتغيرة×مستوى النشاط الفعلي

انحراف الكفاءة = ت المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي– ت المتغيرة المحمّلة معياريا.

بعبارة أخرى:

انحراف الكفاءة = معامل التحميل المعياري ت المتغيرة × (مستوى النشاط الفعلي – م النشاط المعياري للإنتاج الفعلي)

- **انحراف التكاليف غير المباشرة الثابتة:** تنقسم التكاليف الثابتة إلى تكاليف ثابتة ملزمة وإلى تكاليف ثابتة غير ملزمة، فالأولى لا يمكن إعادة النظر فيها إلاّ بعد انتهاء الفترة اللازمة لتنفيذ الخطة، بينما الثانية فيمكن إعادة النظر في الخطة المتعلقة بها في الفترة القصيرة، هذا يعني أنه من المحتمل أن يكون مستوى تنفيذ هذه التكاليف يختلف عن المستوى المحدّد في الخطة الأصلية، وهذا يؤدي إلى ارتفاع أو انخفاض التكلفة.[1] والانحراف الإجمالي للتكاليف الثابتة غير المباشرة يحسب كما يلي:

الانحراف الإجمالي = ت الثابتة الفعلية – ت الثابتة المحمّلة معياريا

حيث:

ت ث المحملة معياريا= معامل التحميل المعياري ت ث × مستوى النشاط المعياري لحجم الإنتاج الفعلي

من خلال التحليل ينقسم الانحراف الإجمالي إلى انحراف خطة وانحراف طاقة كما يلي:

انحراف الخطة = ت الثابتة الفعلية – ت الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي

حيث أن:

---

[1] فركوس محمد، "**الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 129.

ت الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي = معامل التحميل المعياري ت الثابتة × مستوى النشاط الفعلي

انحراف الطاقة = التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي – التكاليف الثابتة المحمّلة معياريا

المطلب الثالث: الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير:

لقد ذكرنا سابقا عدة طرق مازالت معتمدة حتى الآن، ولكن يوجد طرق حديثة لحساب التكاليف كطريقة التكاليف المستهدفة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة...

الفرع الأول: طريقة التكاليف المستهدفة:

ظهرت في اليابان سنة1960، حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب،[1] لتركيزه على تخفيض التكاليف خلال مرحلة البحث والتطوير.[2] هذا ما يعكس التميز الياباني[3] في التسيير، وأصبحت هذه الطريقة تطبق في مجالات عديدة كصناعة السيارات والالكترونيات...، حيث تستخدم لسهولتها ودورها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتكلفة المنتج المستهدف.

1) **تعريف طريقة التكاليف المستهدفة:** التكلفة المستهدفة عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلي توليد الربحية المطلوبة عند السعر

---

[1] ب إ، **أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف** (على الخط)، بحث الكتروني، على متاح: <http://infotechaccountants.com/forums>، (تحميل بتاريخ 2013/05/17)، ص2.

[2] **Atkinson, Anthony A.** , **Management Accounting**, 2 **nd Ed**, **Pearson Education**, **new others** , **p1997york**, .380.

[3] مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي، **المحاسبة الادارية** ، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، ص ص(38-39).

الذي يتوقع البيع به في المستقبل.[1] فهي أداة لادارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، فهي تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء. [2]

2) أهداف النظام وأسباب تطبيقه:

أولا: أهداف استخدام مدخل التكلفة المستهدفة: لنظام التكاليف المستهدفة أهداف نذكر منها:

- تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم (هدف رئيسي)؛
- تأكيد جودة المنتج مع خفض تكاليفه؛
- تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين؛
- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية؛
- تساعد في تحديد تكاليف المنتج المستهدف والمستمد من واقع السوق ومقارنته بتكلفة المنتج.

ثانيا: أسباب الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة: إن من أهم أسباب الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة هي العيوب التي شابت النظم التقليدية، حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولا بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق يتم

---

[1] طارق تيسير النابلسي، **إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردني**، البحث استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة بحث في المحاسبة في قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية (على الخط)، جامعة الحسين بن طلال، كلية إدارة الأعمال والاقتصاد، الأردن، 2009/2008،على المفتاح:<www.jps-dir.comForumuploads1364Target_cost.doc>، (تاريخ التحميل: 2010/04/04)،.ص ص(8-9).

[2] شوقي فودة، "**إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 44، مصر، مارس2007، ص 209.

تخفيض سعر البيع لاقل قدر ممكن، في حين نظام التكلفة المستهدفة عالج هذا الأمر بتحديد سعر السوق (سعر البيع المستهدف) الذي يستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة[1] أولا ثم تقوم بتحديد هامش الربح المستهدف(*)، والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها (تعد أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج)، وعلى ذلك يتم إجراء الاختبارات والتصاميم على المنتج من اجل الوصول إلى التكلفة المسموح بها فقط. ولذلك فان التكاليف المستهدفة تحدد التكاليف المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج، لذا فهي تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق، كما تؤدى لتحسين الموقف التنافسي للشركة وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة والإسراع بتقديم المنتج للسوق فالبيئة التنافسية التي تعمل فيها المؤسسة لا تحتمل الخطأ ولا التأخير،[2] فمبدأ الطريقة تحديد سعر البيع للوصول إلى التكلفة[3]، وتحسب كالتالي:

تكاليف مستهدفة = سعر البيع الذي يفرضه السوق – سعر الهامش المتوقع من قبل المؤسسة

3) مزايا وصعوبات التطبيق:

أولا: مزايا التطبيق:

هناك العديد من المزايا المحققة من تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، منها:[4]

---

[1] أحمد زامل، **نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد01، 2007، ص169.

(*) يتم تحديده بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع، والنتائج التاريخية، وتحليل المنافسة. وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج. المرجع: صفاء عبد الدايم، **نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة**، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد 03 ، مصر، 2001، ص 474.

[2] طارق تيسير النابلسي،**مرجع سابق**، ص 9-10.

[3] Béatrice et F.GRANDGUILLOT, op.cit. Pp197-199.

[4] تهاني النشار، **استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد: 01، مصر، 1996، ص 403.

- تساهم الطريقة في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية؛
- تعتبر أداه لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد؛
- يؤدي تطبيقها إلى تقديم منتجات أو خدمات محققة لأهداف الربحية؛
- يمكنها نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى؛
- تحديد مكونات التكلفة المستهدفة يساعد في تحفيز قدرات المؤسسة والموردين على الابتكار؛
- تعمل على خفض التكاليف قبل حدوثها (مرحلة التصميم) لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها؛
- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل هذه الطريقة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وإنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات.

ثانيا: الصعوبات: يتخلل هذه الطريقة بعض الصعوبات المتوقعة من طرف الادارة قبل حدوثها، منها:[1]

- اختلاف الأهداف التي يسعى لتحقيقها كل قسم قد تؤدي لصعوبة نجاح الطريقة ما لم يتم التنسيق بينها؛
- يتطلب مدخل التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة؛
- يحتاج تطبيقها إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج يصعب إدخالها في تحديد التكلفة المستهدفة؛
- تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة لساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل؛
- تمسك المديرين بالمفاهيم التقليدية، ومحاربة التغيير، وكراهية تحمل المسؤولية؛

---

[1] محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، **التكلفة المستهدفة**، جامعة القاهرة، مصر، 2009، ص 13. (بتصرف)

- على المؤسسة التعلم من تجاربها حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها؛
- يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام طريقة التكلفة المستهدفة.

الفرع الثاني: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

نشأ هذا النظام في الثمانينات من القرن الماضي، حيث توصلت منظمة التصنيع الدولية بمساعدة الكمبيوتر **(CAM-I)**(*) سنة 1986 إلى إنشاء نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف والذي يدعى (برنامج **CMS**)(**)، حيث انبثقت منه طريقة **ABC**(***)،[1] التي صممت لتعويض عيوب الطرق التقليدية لمحاسبة التسيير،[2] كاستخدام مفاتيح التوزيع في تحميل التكاليف غير المباشرة للمنتجات مما يؤدي لتحمل بعض منتجات تكاليف منتجات أخرى.

ويرى **P. Mevellec** أن طريقة **ABC** تقوم بالتحليل المعمق حيث تؤدي إلى مستويات دقيق

(*) (CAM-I: Computer Aided Manufacturing- International)= **هي جمعية دولية تأسست عام 1972 بمبادرة من المجموعة الصناعية الكبرى الأمريكية**،(PHILIPSk, , GENERALE ELECTRIC..,) **وذلك من أجل تنظيم وتمويل جماعي لبرنامج البحث في مختلف المجالات. هذه المنظمة الدولية التي يساهم فيها أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المراجعة والتنظيم،**

(**) CMS : Cost Management System.

(***) يشير **JOHUSON** إلى أن مؤسسة **GENERAL ELECTRIC** قد تكون أول من استعملت الأنشطة في وصف العمل للسيطرة على التكاليف غير مباشرة عام 1963. ولقد بدأ استخدام طريقة **ABC** الفعلي في الكتب المحاسبية عام1987 من قبل **KAPLAN وCOOPER**، في الولايات المتحدة ثم إنتشر. باستعمال المرجع: إسماعيل يحيى التكريتي،مرجع سابق، ص161.

1 هلال درحمون، **المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق**، ص 273.

2 FAN YIG, **Application de la méthode ABC au ladouratoire du centre Hospitatier de Haguenau – cout des analyses biomédicales – , Mémoire en Vue de l'obtention du master management Administration des entreprise MAE** , institut d'Administration de entreprises, 2005/2006,Disponible sur : < http://www.iquesta.com/Memoire-These/Document/Economie-Gestion-Commerce/fayama061106.zip >, (consulte le 20/01/2015), p30.

تتبناها الأنشطة.[1] كما للطريقة أشكال مختلفة،[2] أجبرت المؤسسة على ضرورة التحكم في تكاليفها والتعرف بدقة على أسعار منتجاتها، فهي الأداة الأنسب لتخفيض التكاليف.[3]

1) تعريف نظام ABC وأهدافها:

أولا: تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

هناك العديد من التعاريف لنظام **ABC** نذكر:

فحسب **Horngren** هو "نظام يقوم بتنقيح نظم التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف أساسية للتكاليف ويحسب تكلفة الأنشطة ليخصصها (لأهداف التكلفة) للمنتجات والخدمات والزبائن.[4]

أما **Mevellec** فإعتبره مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات، حيث يمكن أيضا أن تستعمل النمذجة لبناء أدوات حساب سعر التكلفة، للتحكم في قياس الأداء والتنسيق، فضلا عن استعمالها للخيار الاستثماري.[5]

وعريفه **Davidson** على أنه " نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على مجمعات التكلفة والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها".[6]

---

[1] PERRE MEVLLEC. **Quelles leçons tirer de l'acclimations de L'ABC EN France,** REVUE Française de comptabilite, France, 1996 , N. 277 , pp(37-43).

2 GREGORY W EGMANN et Stephen NOZILE, **LA METHODE ABC AU SEIN DES SERVICE INFORMATIQUES D'UN GRAND GROUPE**, REVUE Française de comptabilite, France, FEVRIER 2009, N 418 , p 36.

[3] سعاد معاليم **مرجع سابق**، ص85.

[4] إسماعيل يحيى التكريتي، **مرجع سابق**، ص 163. (بتصرف).

[5] P. Mevellec.**Encyclopédie de la gestion et du management EGM .sous la direction de robert leduff** .Editions DALLOZ. Paris. 1999.p161.

[6] نجوى عبد الصمد، "**دور نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشاة الأعمال** "، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة بسكرة، الجزائر، 29 و2002/10/30، ص61.

ويمكننا تعريف نظام **ABC** أنه طريقة لحساب التكاليف عن طريق نمذجة العلاقة بين التكاليف والمنتجات من خلال استخدام الأنشطة كوسيلة للربط بينهما للوصول إلى التكلفة النهائية للمنتجات. فمبدأ هذا النظام أن الأنشطة تستهلك الموارد**(*)**، والمنتجات تستهلك الموارد بإستهلاكها للأنشطة.[1]

ويعرف كل من **P.MEVELLEC** و**M.LEBAS** النشاط على أنه مجموعة من المهام**(**)** المنجزة (لها سبب مشترك) من طرف جماعة من الرجال أو النساء وذلك من خلال تجنيد مهارات ووسائل. بغية تقديم خدمة مادية أو مجردة إلى زبون. والأنشطة في حد ذاتها، تجمع في مسارات**(***)**".[2]

وقد صنف **Cooper and Kaplan** الأنشطة ومسببات التكلفة لأربع مستويات فمثلا: أنشطة على

(*) الموارد (**ressource**) وهي التكاليف غير مباشرة والتي يتم استهلاكها من طرف الأنشطة (**Activity**). يتم تعيين التكاليف المباشرة للمنتجات من خلال التصنيفات (أنواعها)، ويتم تخصيص التكاليف غير مباشرة فقط، وتحمل على تكلفة المنتجات من خلال الأنشطة. بالاعتماد على:

Laurent RAVIGNONL et Pierre- laurant BESCOS…ET les Autres , **Méthode ABC/ABM, Rentabilité mode d'emploi**, Editions d'Organisation, paris, 2003, p.264.

[1] Thierry BENOIT et Serge BOURGINE, **Méthodes de comptabilité analytique : les illustrations présentées dans le guide méthodologique,** Séminaire Amue « La comptabilité analytique ; une démarche projet au service de l'établissement », Agence de Mutualisation des Universités et Etablissements (Amue), chargés de domaine finances, département Services, France, mercredi 18 octobre 2006, p2.

(**) المهمة (**Tâche**) كل عمل في المؤسسة لا يمكن أن يترتب عنه عمل آخر أي (لا يتجزء إلى مهام أخرى) مثل إعداد الآلات... كحالة نشاط سحب نقود من موزع آلي، فيقوم بإدخال البطاقة البنكية، وتكوين رقم السري... يعرفها **BOUQUIN** بأنها العلاقة الأساسية التي تربط التدفقات داخل المؤسسة وتسبب التكاليف **بالاعتماد على:**

H. BOUQUIN, **comptabilité de gestion**, 2e Ed, France: Economica, 2003, p62.

(***) المسار (**Processus**) مجموع الأنشطة المترابطة ببعضها من خلال تدفقات معلومات معبرة، والتي تركب مع بعضها لإعطاء منتوج مادي أو مجرد ومن المسارات: مسار الصنع والتخزين. **بالاعتماد على المرجع :**

– هلال درحمون وعبد القادر قسوم، مداخلة: **أثر المنافسة على تصميم نظام المحاسبة التحليلية**، جامعة سعد دحلب، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، البليدة: الجزائر، 2009/11/25، ص7.

[2] هلال درحمون وعبد القادر قسوم، مداخلة: **عرض مفصل لطريقة التكاليف أساس الأنشطة ABC**، درحمون هلال (محرر)، 06 /11 / 2007، البليدة، جامعة سعد دحلب، ص2.

مستوى المنتج جعل لها مسببات كساعات عمل الآلات أو ساعات العمل اليدوي... وهكذا.[1]

ثانيا: أهداف النظام ABC: أتاح تطبيق هذا النظام إمكانية تحقيق الأهداف الأساسية التالية:[2]

- تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛
- يساعد الإدارة في إعطاء صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، وبعدها معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة، وتحديد كلفة المنتوج بالدقة المطلوبة؛
- يساعد في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضاف للمنتوج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف الأنشطة، وبهذا تحسين الفعالية التشغيلية.

2) خطوات وضع وتطبيق نظام ABC:

إن أول تطبيق لهذا النظام كان في المؤسسات الإنتاجية. وقد تم الاقبال عليه لعدة أسباب:[3]

- التوسع المتزايد في الخطوط الإنتاجية؛
- تقلص دورة حياة المنتوجات، وصعوبة تحديد سعر بيع مناسب؛
- تزايد أهمية التكاليف غير المباشرة والأثر غير المرغوب لمفاتيح التوزيع على هيكل تكاليف المنتجات؛
- ضرورة تخفيض التكاليف لمواجهة المنافسة، وقياس الإضافات وتكاليف سياسة الجودة؛
- إنتباه مسؤولي مصالح الأنشطة إلى ضرورة مراقبة النفقات في كل مستوى؛
- الحاجة إلى رقابة أفضل على التكاليف المتعلقة بالمرحلة التي تسبق الإنتاج.

---

[1] ري إتش جارسون و إيريك نوريس، **مرجع سابق**، ص 229–230. (بتصرف)

[2] إسماعيل يحيى التكريتي، **مرجع سابق**، ص164. (بتصرف).

[3] Pierre Laurent Bescos et carla Mendoza , **le management de la performance**, édition comptables Malesherbes , Paris, 1997.pp (244 – 245).

ولنقوم بتصميم وتطبيق طريقة **ABC** في المؤسسة لابد من أن نمر بعدة خطوات، وهي كالتالي:

الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة: نجد أن هناك عدة مستويات للأنشطة (كأنشطة مرتبطة بدفعات الإنتاج، أو بوحدات المنتج...) وكل مستوى يرتبط بعدة مسببات للتكلفة، ويتم في الأخير إقرار قائمة الأنشطة.

- **تحديد الأهداف:** يجب أن تتسم الأهداف بالوضوح والدقة والشفافية والقابلية للقياس والتحقيق انطلاقا من كون نظام ABC لا يعد تقنية حسابية بحتة، وإنما أداة تسييرية تستهدف إعادة نمذجة تشغيل المؤسسات.
- **إحصاء كافة الأنشطة:** يتم ذلك من خلال تحليل مراحل العمل ومختلف التدفقات بين الأنشطة، حيث يتوقف عدد هذه الأنشطة في المؤسسة على مدى تعقيد العمليات.
- **التأثير على الأنشطة:** بعد توصيف وتحليل مختلف الأنشطة يتم بعدها إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة التي لا تحقق قيمة مضافة ومحاولة تحسين أداء الأنشطة ذات القيمة الضعيفة.

الخطوة الثانية: تحديد مسببات التكلفة (المولدات)[*]: بعد دراسة وتحديد الأنشطة يتم تحديد مسببات التكلفة، بحيث يتم تخصيص الموارد على مختلف الأنشطة في المرحلة الأولى وأهداف التكلفة في المرحلة الثانية حسب ما تم استهلاكه في تلك العمليات وما تحتاج إليه بصفة فعلية وهذا بواسطة معايير دقيقة وواقعية متمثلة في مسببات التكلفة تكون قابلة للقياس ومعبرة عن العلاقة السائدة.

---

[*] المولد أو المسبب (**inducteurs**) يعتبر كوحدة عمل وفي نفس الوقت هو عبارة عن تكلفة، هذا المصطلح يحدد الأسباب الكامنة وراء الاستهلاك، إذ يجب أن يسمح بتوزيع الموارد التي تستهلكها كل الأنشطة. المرجع: **FAN YIG, Op.cit., p31.**

يتم إعداد مصفوفة الربط بين الأنشطة ومسببات التكلفة، وحصر الموارد وتخصيصها بناءا عليها.[1]

الخطوة الثالثة: تجميع الأنشطة في مراكز عن طريق المولدات: يتم تجميع كل الأنشطة التي لها نفس المولد في مجمع يسمى مركز النشاط لتسهيل تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتج.[2]

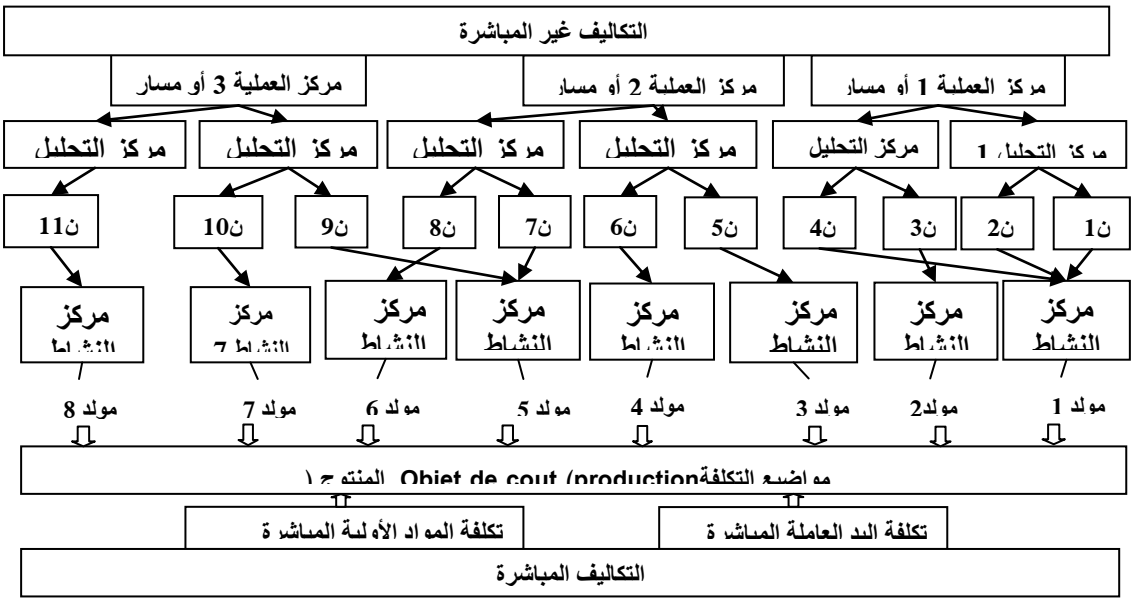
الخطوة الرابعة: حساب تكلفة المولدات: عند تحديد التكلفة الإجمالية للنشاط لفترة معينة، يمكننا حساب تكلفة الوحدة. ومن أجل هذا، يتم تقسيم التكلفة الإجمالية للنشاط على عدد المولدات خلال نفس الفترة. وهكذا في كل مركز من مراكز النشاط. ويتم حساب تكلفة المولد باستخدام الصيغة:

$$\text{تكلفة المولد} = \frac{\text{مجموع الموارد المستهلكة من أنشطة المركز}}{\text{حجم المولد (عدد المولدات)}}$$

الخطوة الخامسة: إسناد الموارد لتكاليف المنتجات: لتقييم استهلاك الأنشطة من قبل المنتجات، فمن الضروري بناء قائمة لجميع الأنشطة التي لها علاقة بإنتاج المنتج وتحليله. ثم بعدها، يقيم في هذا السياق المنتج والذي يستهلك مختلف الأنشطة، يعني عدد المولدات لكل نشاط يتم ضربها في تكلفة الوحدة لنفس المولدات. والنتيجة المحصلة هي تكلفة إنتاج كمية معينة. مما سبق يكون نموذج نظام **ABC** كالتالي:

---

[1] Laurent Ravignon et d'au...**, Gestion par activités, la méthode ABC/ABM**, 5éd, Organisation, Paris, 2001, p236.
[2] Ibid, p236



الشكل 2: الهيكل التنظيمي لنظام محاسبة الأنشطة (مراحل وضعه و تطبيقه)

المصدر: من إعداد الباحث

3) مزايا وعيوب نظام ABC:

يعد نظام **ABC** نظاما مكلفا، ولكن له مزايا تشفع له عن العيوب والصعوبة التي تتخلله.

أولا: مزايا نظام ABC:

أهم مزايا هذا النظام ما يلي:[1]

- يعمل على تحديد التكلفة الحقيقية لمنتجات المؤسسة، وتقديم المعلومات المفيدة والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية؛ مثل قرارات التسعير وغيرها من القرارات المهمة؛
- فعالية الدور الرقابي لنظام **ABC** لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ

[1] أشرف عزمي مسعود أبومغلي، **أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية –دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان**، رسالة ماجيستير في المحاسبة. جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، عمان، 2008، ص ص(33-35).

في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة قبل الانتهاء من عملية الانتاج لتجنب أي انحرافات؛

- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بالنظم التقليدية، حيث إن افضل الأساليب لتحسين الآداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد التي لا تضيف قيمة؛
- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي لا يتم تجنبه في ظل النظم التقليدية؛
- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكاليف العالية وغير الضرورية. ويساعد في معرفة مسببات التكلفة الخاصة بالأنشطة؛
- يوفر نظام **ABC** مجموعة من مقاييس الآداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس الوقت والجودة؛
- له تأثير فعال على قرارات التسعير من خلال حساب بدقة تكلفة التنوع، حيث برهن على أن الكثير من التكاليف لا ترتبط بحجم الانتاج بل بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات، وبالعوامل المسببة لوجود التكاليف؛
- يعمل على تنمية روح العمل كفريق، فتشغيله وفهمه يمتد لوظائف عديدة كالإنتاج

والتسويق..؛

- لقد استطاع نظام ABC أن يقدم للمؤسسة عدة إضافات منها: تحسين مزيج المنتج وتخفيض تكلفته؛ تطوير العمليات؛ زيادة فعالية إدارة التكاليف؛ تطوير عملية قياس الآداء؛ تحسين تسعير المنتج؛ تفعيل الرقابة على التكاليف؛ تحليل أكثر دقة لربحية الزبون؛ تطوير أساليب تقييم المخزون.[1]

ثانا: عيوب نظام ABC:

لا يخلو هذا النظام من العيوب، حيث وجهت له عدة انتقادات منها:[2]

- يركز نظام ABC على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل الأجل، بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى اتخاذ القرارات والتخطيط في الأمد القصير؛
- لا يساهم هذا النظام في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا الزبائن؛
- يستبعد هذا النظام بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل، ولذلك يجب على هذا النظام تعديل التحليل لكي يتضمن مثل هذه التكاليف حتى يتمكن من التوصل إلى التكلفة الكلية؛
- إن تطبيق هذا النظام قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) كمبدأ الحيطة والحذر...، بالتالي يجب على المؤسسة تصمم نظامين الأول للاستخدام الداخلي، والثاني للاستخدام الخارجي لأن التقارير الخارجية أقل

---

[1] سعاد معاليم، **مرجع سابق**، ص ص(84-85)

[2] **نفس المرجع** ، ص ص(35-36).

تفصيلا من التقارير الداخلية(*)، وهذا مكلف جدا؛

- تكلفة تطبيقه مرتفعة جدا (قد يكون من الصعب إجراء تغيرات على النظام المحاسبي للشركة)، وكذلك صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة واعتماده كغيره على بيانات تاريخية تعد داخليا؛

- من مشاكل تطبيق ABC قضية تقييم الوقت وكذلك الجهد المبذول الضروريين لاستجواب الأفراد للحصول على المعطيات والمعلومات اللازمة.[1]

ثالثا: خلق الاتساق والشفافية: تشمل التقارير المالية تخصيص تكلفة بعض أو كل التكاليف المنسوبة للمؤسسة، أما حاليا فالبيانات المالية متاحة للجمهور إذا استخدمت المؤسسة طريقة **ABC** (ضمن حدود معقولة)، فمن شأنها أن توفر بيانات مالية شفافة وقابلة للمقارنة لجميع المؤسسات وإبلاغها للجمهور ومسيري المؤسسة على حد سواء. كما يمكن لطريقة **ABC** أيضا أن تكون متكاملة في إعداد التقارير المالية. وبهذا ينشأ توحيد المؤسسات وتسمح بمقارنة المعلومات المالية في الشركات المتداولة في السوق التي تطبق المعايير المحاسبية، والمبادئ المحاسبة المقبولة عموما، وهكذا يتم ضمان أن يتم إدراج المعلومات المالية إلى حد ما، وزيادة ثقة الجمهور في الشركات.[2] وهناك تخوف من أن **ABC** ستؤدي إلى فهم أكبر للتكاليف العالية المرتبطة بالمنتوج أو المؤسسة. كما أنها من الممكن أن ترتفع التكاليف من خلال تطبيقها.

(*) التقارير الداخلية وقد يقصد بها التقارير الخارجية كما في المؤسسات الأمريكية الملزمة بتطبيق محاسبة التسيير.

[1] **Dayole David, "la maitrise des couts, une approche globale, édition d'organisation, Paris, 1996, P 114.**

[2] **J.Lawrence, E.Ann Gabriel and Lauren E.Tuttle, Using Activity-Based Costing (to Create Transparency and Consistency in Accounting for Division I Intercollegiate Athletics), (en ligne), Journal of Intercollegiate Sport, Human Kinetics, 2010, Disponible sur: <http://www.humankinetics.com/acucustom/sitename/Documents/DocumentItem/09_Lawrence_JIS_10_0015_366-381.pdf> ,Pp(377-378).**

المبحث الثاني: المحاسبة المالية والنظام المحاسبي المالي وفق المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS):

تستخدم المؤسسة معلومات كثيرة ومتنوعة، ولها مبادئ وخصائص معينة، تقوم وفقها بتسجيل المعلومات في سجلات محاسبية، وتختتم بقوائم وتقارير مالية تعد وفق معايير محاسبية ومبادئ متعارف عليها تبين حالة المؤسسة في ظل ظروف محددة. كما أن إنتاج المؤسسة للمعلومات له أهمية بالغة في إكتسابها حصة سوقية إضافية أو المحافظة على الزبائن الحاليين.

المطلب الأول: المحاسبة المالية مدخل معلوماتي:

سنتناول في هذا المطلب تعريف المحاسبة المالية كنظام للمعلومات، وأهدافها، كونها أحد أهم نظم المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة، وبإعتبارها آداة لإعداد التقارير المالية.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة المالية:

هناك عدة تعاريف للمحاسبة المالية، فقد عرفها محمد مطر(*)على أنها:" تهتم بتحليل وتسجيل وتبويب أو تصنيف العمليات المالية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية بين المؤسسة والغير، بهدف اعداد تقارير مالية لفائدة مستخدميها، هذه التقارير تتضمن معلومات مالية عن نتيجة المؤسسة ومركزها المالي.[1]

وهناك من يعرفها على أنها " العلم(**) الذي يبحث في تحليل المعاملات المالية وتسجيلها وتبويبها وتلخيصها وعرضها بما يسمح بتوفير البيانات لمتخذي القرارات (سواءا من داخل المؤسسة

(*) أ.د.محمد مطر عميد كلية الدراسات العليا للعلوم الادارية والمالية، جامعة الدراسات العليا بالأردن، 2007.

[1] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية –الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والافصاح**، ط4، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص27، (بتصرف).

(**) عموما فإن المحاسبة تقنية ولم ترتقي بعد لدرجة العلم وهذا راجع لأنه لم يتم التوصل لمبادئ محاسبية موحدة.

أو من خارجها) عن نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي مما يساعد على اتخاذ القرارات"[1]

وعرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات من قبل مستخدمي المعلومات.[2]

تشمل المحاسبة مجموعة من المبادئ التي تعمل على تسجيل العمليات المالية بطريقة منتظمة ثم تبويبها وإظهار الأثر الجماعي لهذه العمليات على نتيجة الأعمال خلال فترة معينة وعرض وتحليل وتفسير ذلك في قوائم أو تقارير مالية.[3]

ومما سبق من التعاريف نرى بأن المحاسبة المالية هي فرع من فروع المحاسبة، تعمل على تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المرتبطة بالمحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة من خلال اعداد تقارير مالية متعلقة بآداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية خلال فترة زمنية لفائدة مستخدميها.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة المالية:

إن الهدف الرئيس للمحاسبة المالية هو حماية أصول المؤسسة، وقياس ربحها ومركزها المالي.[4] ومن خلال المعلومات التي تقدمها المحاسبة لمستخدميها يمكن أن نحدد الأهداف التالية:

- تسمح بمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة؛
- تزويد الأطراف الداخلية والخارجية بالمعلومات (التقارير المالية)؛

---

[1] ب إ، **خطوة خطوة المحاسبة المالية من الألف إلى الياء** [على الخط]، منتدى المحاسبين العرب، مفتاح على: < www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=116 > ، (تاريخ التحميل 2012/05/11).

[2] هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية – الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، ج1، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2006، ص26.

[3] يحيى قللى ومحمد صالح هاشم، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط1، إتراك للنشر والتوزيع، القاهرة–مصر، 2004، ص8.

[4] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية– الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والافصاح**، مرجع سابق، ص27.

- تزويد محاسبة التسيير بالمعلومات التي تحتاجها؛
- تحديد نتيجة السنة المالية ربح أو خسارة؛
- تعتبر القاعدة الأساسية للتحليل المالي؛[1]
- تحقق رقابة وضبط داخلي على استخدام الموارد الاقتصادية المستخدمة داخل المؤسسة، لتفادي الوقت الضائع، وتخفيض الهدر والتالف من الموارد؛
- توفر جميع المعلومات اللازمة للمحاسبة الوطنية(*)، التي من شأنها تسهيل تقييم الدخل الوطني؛[2]
- وسيلة لحساب الوعاء الضريبي؛
- مساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين، المؤسسات المالية والموردين، من تحديد وضعية المؤسسة والتعامل معها وفق الظروف الراهنة وإتخاذ القرارات الملائمة.

الفرع الثالث: المحاسبة المالية كنظام للمعلومات:

تتمثل الوظيفة الأساسية لنظام المحاسبة المالية في تقديم المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات للأفراد والمؤسسات الاقتصادية الأخرى والهيئات والجهات الحكومية.[3]وتتمثل المنتجات الرئيسية لهذا النظام في خمسة قوائم مالية وهي قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (حسابات

---

[1] عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص14.

(*) المحاسبة الوطنية "أداة للتسجيلية والتحليلية التي تقدم صورة شاملة عن أداء الاقتصاد الوطني لبلد ما خلال فترة محددة على شكل جداول يمكن من خلالها القيام بعملية التحليل والتنبؤ بمسار الاقتصاد واتخاذ القرارات اللازمة لإصلاحه". **على المرجع:** عبد القادر محمود رضوان، **مبادئ الحسابات الإقتصادية القومية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1990، ص33.

[2] عاشور كتوش، **نفس المرجع**، ص14.

[3] أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية –الاطار الفكري والنظم التطبيقية**، الدار الجامعية، الاسكندرية (مصر)، 2004/2003، ص54. (بتصرف).

النتائج)، وقائمة التدفقات النقدية، جدول التغيرات في حقوق الملكية، وجداول ملحقة (قوائم الإيضاحات).[1] ويتم اعداد هذه القوائم وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما (**GAAP**). وتفيد مخرجات المحاسبة المالية أيضا لأغراض الاستخدامات الداخلية حيث يستخدمها المديرون في تقييم أداء المؤسسة ككل وفي اعداد الموازنات والخطط بالفترات المقبلة.

فالمدخلات الأساسية لنظام المحاسبة المالية تتمثل في البيانات التي تنشأ من العمليات المحاسبية مع الأطراف خارج وداخل المؤسسة، والتي يمكنها تتبع قنوات نظام المحاسبة المالية، حيث تبدأ العمليات بمجرد دخول البيانات المحاسبية إلى النظام من خلال المستندات الأساسية الموثقة لوقوع أحداث العمليات المالية. ثم يتم حفظ هذه المستندات في ملفات خاصة لإستخدامها عند الحاجة إليها في المستقبل لأغراض إعداد القوائم المالية وعمليات المراجعة الداخلية والخارجية.

كما أن تشغيل البيانات المالية في نظام المحاسبة المالية اليدوي يشتمل على عمليات التسجيل بإجراء القيود الملائمة في "دفاتر اليومية" من واقع بيانات المستندات الأساسية، ثم عمليات "الترحيل" لهذه القيود إلى الحسابات الخاصة بها في "دفتر الأستاذ العام" ودفاتر الأستاذ الفرعية وعلى مدار الفترة المحاسبية.[2]

وفي نهاية الفترة يتم إعداد ميزانية المراجعة بالأرصدة قبل التسويات، ثم إجراء قيود التسوية آخر الفترة (الاستهلاكات، والمنتجات...)، ثم إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات والذي يستخدم كأساس لإعداد التقارير المالية المحاسبية آخر الفترة... وكما هو واضح أن التشغيل في نظام المحاسبة المالية يقوم أساسا على تسجيل في دفتر اليومية والترحيل إلى دفتر الأستاذ. لذلك يتطلب

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون11/07 المؤرخة في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.

[2] أحمد حسين علي حسين، **مرجع سابق**، ص54.

الأمر إلقاء نظرة سريعة على محتويات هذه الدفاتر وكيفية التعامل معها.[1]

المطلب الثاني: مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومزايا تطبيق معاييره:

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية جاهدا لإرساء معاييره ومفاهيمه في مختلف دول العالم من خلال محاولة توحيد المحاسبة قصد الوصول إلى معلومات مفهومة وصادقة يمكن من خلالها المقارنة بين المؤسسات في مختلف الدول والاقتصاديات العالمية.

الفرع الأول: التعريف بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

هي منظمة غير حكومية تأسست في عام 1973 تحت تسمية **IASC** لجنة معايير المحاسبية الدولية، وهذا بعد التوصل إلى اتفاق بين مؤسسات المحاسبة من أستراليا وكندا، وفرنسا، ألماني، اليابان، ميكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، بالاضافة إلى إرلندا والولايات المتحدة.

فغيرت إسمها من لجنة معايير المحاسبة الدولية **IASC** إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** وهذا في أفريل 2001، نتيجة لتعديل هياكلها التي تعطي إستقلالية أكبر بكثير للمجلس، ولم يعد أعضاء المجلس مند عام 2001 ممثلين لبلدانهم. وتم تعديل مسمى معايير المحاسبة الدولية **IAS** إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية **IFRS**[(*)] والتي تعمل في نفس الاتجاه. وأصبح لا يتم التركيز على معايير المحاسبة، وإنما على المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية (معايير الابلاغ المالي).[2]

---

[1] **نفس المرجع**، ص55.

[(*)] International Financial Reporting Standards

[2] C.MAILET-Bardriern et A le mank, **Normes comptables internationales IAS/IFRS**, berti editions, Paris, 2006, p11.

الفرع الثاني: إصدارات معايير الابلاغ المالي الدولية IAS/IFRS:

وتتضمن الاصدارات الأربع التالية:[1]

1) معايير الابلاغ المالي الدولية: بمعناها الضيق، وقد صدر منها 15 معيارا لغاية الآن، وكلها سارية باستثناء المعيار IFRS9 (الأدوات المالية) والذي سيحل محل المعيار الأكثر جدلا IAS39 المتعلق بالأدوات المالية، حيث تم تأجيل سريانه عدة مرات ليبدأ بتاريخ 2018/01/10 مع تشجيع التطبيق المبكر، والمعيار IFRS14 (الحسابات النظامية المؤجلة) الذي سيبدأ العمل به اعتبارا من 2016/01/01، والمعيار IFRS15 (الايرادات من العقود مع العملاء) والذي سيحل محل المعيار IAS11 المتعلق بعقود الانشاء، والمعيار IAS18 المتعلق بالايراد، إضافة إلى عدة تفسيرات، حيث سيبدأ تطبيقه اعتبارا من تاريخ 2017/01/01 (أنظر الملحق3-1).

2) **معايير المحاسبة الدولية** (International Accounting Standards)**:** وكانت تتولى إصدارها لجنة المعايير المحاسبية الدولية (Committee International Accounting Standards) (IASC) قبل أن يتم استبدالها بداية من سنة 2001 بمجلس معاير المحاسبة الدولية (IASB)، حيث أصدرت في البداية 41 معيارا لتم دمج بعض المعايير في أخرى وإلغاء البعض الآخر ليصل عددها إلى 28 معيارا سارية إلى غاية الآن.[2]

3) **لتفسيريرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير الابلاغ المالي الدولية** (Financial Reporting Interpretation Committee International) (IFRIC) وقد صدرت منها 21 تفسيرا، ثم سحب 3 تفسيرات منها ولا تزال الباقية سارية إلى تاريخنا.

---

[1] خالد جمال الجعارات ودينا سليمان أبو خليفة، **تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs في الدول العربية خيار أم حتمية**، الملتقى العلمي الدولي حول "أدوات التسيير الحديثة في منظمات الأعمال ودورها في الوقاية من الأزمات: دراسة بعض التجارب"، جامعة البليدة2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 04 و05 ماي 2015.

[2] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS 2007، مرجع سابق**، ص31. (بتصرف).

4) **التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية** (Standing Interpretation Committee) ويرمز لها بـ (SIC) وقد صدر منها 34 تفسيرا لغاية نهاية سنة 2000، تم دمج 24 تفسيرا في المعايير ذات العلاقة ولاتزال الباقية سارية لغاية الأن.

الفرع الثالث: بعض مزايا تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية:

إن لم يكن هناك مزايا من تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية فلما التطبيق الموحد، حيث تهدف هذه المعايير إلى:[1]

1) التناسق والتناغم: حيث يتم توحيد تطبيق المعايير وأسس المعالجة المحاسبية من قبل المؤسسات مهما كانت جنسياتها وجغرافيتها، وبالتالي إظهار التقارير المالية بصورة موحدة؛

2) قابلية المقارنة: ومن خلال التطبيق الموحد يمكن المقارنة بين التقارير المالية للمؤسسات وإتخاذ القرارات بناء على المعلومات المحاسبية المماثلة، والمفاضلة بين البدائل المختلفة.

3) تلبية المتطلبات القانونية: يجب على المؤسسات تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية، لهذا كان قد تتعرض للعقوبات نتيجة لما تنص عليه القوانين من وجوب التطبيق.

4) تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين: فقد تحتاد المؤسسات إلى تمويل مشاريعها التوسعية مما يجعلها في حاجة لقروض من مؤسسات تمويلية مما يجعل هذه الأخيرة تدرس القوائم المالية التي لا يمكن دراستها إلا إذا أعدت وفقا لمعايير محاسبية موحدة.

5) ولوج الأسواق المالية الدولية: لا يمكن للمؤسسة الولوج إلا بشروط يجب التقيد بها لإدراج أسهمها في الأسواق وإلا بقت في عزلة عن الحصول على تمويل من الأسواق المالية الدولية.

---

[1] خالد جمال الجعارات ودينا سليمان أبو خليفة، **مرجع سابق**. (بتصرف)

6) **قابلية الفهم من خلال توحيد القوائم المالية:** فالقوائم المالية التي تعد على أساس مختلف لا يمكن فهمها ويشوبها الغموض.

7) **إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة.**

8) **تحقيق الشفافية والمصداقية والعدالة :** وما ترنو إليه الاقتصاديات هو الوصول إلى درجة عالية من الشفافية بحيث تعرض المعلومات المالية المركز المالي والأداء المالي وكيفية التصرف بالتدفقات النقدية، دون خداع أو زيادة أونقصان، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا بمعرفة الأسس التي تم على أساسها اعداد المعلومات المالية، ويؤيد ذلك أو ينفيه التغذية الراجعة من أصحاب العلاقة عن مدى الاستفادة من المعلومات المالية المنشورة في ترشيد ما تم اتخاذه من قرارات، كذلك موثوقية المعلومات وعدالتها ومصداقيتها في تمثيل الواقع المالي للمؤسسات، بما يؤدي إلى تحقيق الغاية المنشودة من عملية وضع معايير محاسبية وهي المساءلة والمحاسبة.

الفرع الرابع: العرض العادل والامتثال لمعايير الابلاغ المالي الدولية:

يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية للمؤسسة بشكل عادل. يتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض أثر العمليات والظروف التي مرت بها المؤسسة بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والالتزامات والدخل والمصاريف بموجب الاطار العام لاعداد القوائم المالية المحدد من قبل معايير الابلاغ المالي الدولية. وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي الأول إلى أن إعداد القوائم المالية وبما ينسجم ومتطلبات معايير الابلاغ المالي الدولية، إضافة إلى توفير الافصاح الضروري سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية في بعض الحالات النادرة، ويمكن لإدارة المؤسسة من خلال تقديرها أن تقرر أن الالتزام بمعيار من المعايير الدولية للابلاغ المالي، قد يكون مضللا ويؤدي إلى وجود تعارض مع أهداف القوائم المالية. وفي هذه الحالة يتوجب على المؤسسة عدم الالتزام بمعايير الابلاغ

المالي الدولية، مع الافصاح وبشكل وافي عن طبيعة عدم وأسبابه وأثره المالي، وتحديد إسم المعيار أو التفسير الذي تم الخروج عنه، وكذلك إقرار من الادارة بأن القوائم المالية المعروضة تعبر بعدالة عن المركز المالي وآداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة.[1]

ومن المتطلبات الأخرى للعرض العادل والتي أوردها معيار المحاسبة الدولي الأول ما يلي:[2]

- لا يجوز تصحيح السياسات غير المناسبة عن طريق الافصاح أو الملاحظات الاضافية، وبالتالي يتوجب عند تصحيح الأخطاء أو اختيار تتطبيق السياسات المحاسبية الرجوع لمعيار المحاسبة الدولي رقم 08 المتعلق بالسياسات المحاسبية والأخطاء والتغير في التقديرات المحاسبية. حيث يوفر ذلك المعيار إرشادات لإدارة المؤسسة تمكنها من التعامل مع الحالات التي لا تعالجها ولم ترد ضمن معايير الابلاغ المالي الدولية؛
- عرض السياسات المحاسبية والمعلومات الأخرى يقدم معلومات ملائمة، وموثوقة، وقابلة للمقارنة وللفهم؛
- عرض وتقديم إفصاحات إضافية يعزز فهم الأحداث والأنشطة والعمليات للمؤسسة، وهذا ما سنراه في الجانب التطبيقي من الدراسة، فمثلا: هبوط قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق (مصروف هبوط أسعار المخزون)، والمبالغ المعكوسة لهذه التخفيضات... وغيرها من التغيرات لابد من الافصاح عنها.[3]

ومن الأمور التي يجب أن نشير إليها والتي تخص معيار الابلاغ المالي رقم 8 (القطاعات التشغيلية)، حيث يجب على المؤسسة التقرير عن الايرادات من العمليات الخارجية لكل منتج أو

---

[1] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص ص(24-25).

[2] **نفس المرجع**، ص25.

[3] **نفس المرجع**، ص51.

خدمة أو لكل مجموعة من المنتجات والخدمات المتشابهة، إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة (وهذا مستحيل في حالة وجود نظام محاسبة التسيير) وكانت تكلفة إعدادها باهظة، وفي هذه الحالة يجب الافصاح عن تلك الحقيقة.[1] وهذا إن دل فإنم يدل على أن العرض العادل أو الصادق للتقارير المالية في ظل معيير الابلاغ المالي الدولية يهتم كثيرا بالأنشطة الرئيسة للمؤسسة، وهذا يوصلنا إلى أهمية تطبيق نظام محاسبة التسيير للوصول إلى التقرير الأمثل عن الايرادات والأرباح من عمليات بيع المنتجات أو الخدمات إلا إذا كانت متوفرة أي في حالة عرض تقرير محاسبة التسيير عن هذه المنتجات وفي كلا الحالتين لابد أن يكون الافصاح حقيقيا أي بشفافية ومصداقية.

المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي (SCF):

ينجر عن تطبيق النظام المحاسبي المالي بعض التغيرات التي تطرأ على القوائم والتقارير المالية والتي حددها مشروع القانون الخاص بهذا النظام وهذا توافقا مع المتغيرات المالية والمحاسبية الدولية، وجعل من هذه القوائم والتقارير المالية ذات مصداقية تمتاز بالشفافية في تقديم المعلومات لمستخدميها بمختلف أشكالهم خاصة المستثمرين سواء الأجانب أو المحليين.[2]

الفرع الأول: النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية:

المعايير المحاسبية الدولية هي معايير موجهة أساسا للمؤسسات الكبيرة التي تعمل في الأسواق المالية الدولية وتقدم معلومات نافعة للمستثمرين فيها. أما المؤسسسات الصغيرة والمتوسطة

---

[1] **نفس المرجع**، ص743.

[2] عاشور كتوش، "**النظام المحاسبي المالي الجزائري: إطاره العام، آثاره وانعكاسات تطبيقه**"، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS–IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (**ISA**) : التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب –البليدة، البليدة: الجزائر، 13 و2011/12/14.

وغير المسعرة في الأسواق المالية، والتي تختلف إمكانياتها وحاجتها للمعلومات عن المؤسسات الكبيرة المسعرة في البورصة، فيمكنها تطبيق نظام محاسبي مبسط ومتوافق مع معايير الدولية للمحاسبة.

ومن خلال عملية الاصلاح المحاسبي في الجزائر، قام المجلس الوطني المكلف بمهنة التوحيد المحاسبي باختيار إعداد نظام محاسبي مالي استنادا إلى المعايير الدولية للمحاسبة، وقد بدأ العمل على المشروع إبتداءا من سنة 2001 ليتم إصدار القانون 11/07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001، وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة **CNC**. وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وطبقا لهذا القانون فإن "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1].

وقد قامت الجزائر في هذا الاطار[(*)] باعداد النظام المحاسبي المالي الذي يأخذ بنصوص المعايير الدولية للمحاسبة ويتوافق معها. يحقق من جهة تطبيق المعايير ومن جهة أخرى يحافظ على الخصوصية الوطنية باتخاذ نظام محاسبي يعتمد على قائمة حسابات[(**)]. [2]

---

1 المادة رقم 4 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، مرجع سابق. ص3.

(*) نشير أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستمد من النظام الأنجلوساكسوني، ومدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي **PCG**.

(**) قائمة الحسابات المقصود بها هنا هي مدونة حسابات **(scf)** والذي ينقسم إلى أصناف من 1 إلى 7.

2 شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص19.

ورغم بناء الجزائر لنظام محاسبي مالي موحد يتماشى مع معايير الابلاغ المالي الدولية[*]، إلا أن الشركات لا تقوم بتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية. وهذا نظرا لعدم وجود أسواق مالية، بحيث لا يعد السوق المالي الجزائري الذي تدرج فيه أسهم أربعة أو خمسة شركات فقط سوقا مالية، بل والعجيب في الأمر تحتفض أسهم هذه الشركات بقيمتها رغم الأزمات والفساد والاختلالات التي تطرأ على هذه الشركات. [1]

الفرع الثاني: النظام المحاسبي المالي أهدافه وخصوصياته:

يشكل إعداد النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر، وذلك في سياق الاصلاحات الاقتصادية الرامية إلى مواكبة متطلبات اقتصاد السوق، باستجابة المحاسبة لاحتياجات أطراف عديدة من المعلومات والتي يأتي في مقدمتها المستثمرون الدوليون، من خلال توافق البيئة الجزائرية مع مثيلتها الدولية.

ويتميز هذا النظام بأربع استحداثات أساسية جديدة:

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي الجزائري للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالتسيير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيفا مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومات مفصلة؛
- توضح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية (القوائم والتقارير المالية)؛
- التكفل بإحتياجات المستثمرين، الحالية والمحتملة، الذين يمتلكون معلومات مالية عن المؤسسات على حد سواء، تكون منسقة وقابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار؛

---

[*] وبينما تعدل وتلغى وتستبدل معايير محاسبية دولية بأخرى، تبقى الجزائر بعيدة عن هذه التغيرات.

[1] بالاعتماد على المرجع: – خالد جمال الجعارات ودينا سليمان أبو خليفة، **مرجع سابق**.

- إمكانية المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

كما يمكن أن نظهر بعض المزايا التي يوفرها تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في كونه قريب من التطبيقات المحاسبية العالمية المتطورة باعتباره متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، وسده للثغرات بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات، ويعزز من مسار اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي ويساعد على إنشاء وظهور سوق مالية تضمن سيولة رؤوس الأموال والتمويل للمؤسسات من خلال تشجيع الاستثمار بعد إعطاء معلومات مطلوبة سهلة القراءة من المحللين الماليين. [1] ومن بين أهداف هذا النظام نذكر:[2]

- تقريب الممارسات المحاسبية من الممارسات الدولية من خلال تطبيق معايير محاسبية دولية؛
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية وأكثر شفافية؛
- تقييم عناصر الميزانية وفقا لمبدأ الصورة الصادقة.

الفرع الثالث: الاطار التصوري وتنظيم المحاسبة في النظام المحاسبي المالي:

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات، تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية العامة المتعارف عليها. ويعرف الاطار التصوري مختلف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، بحيث يوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها، ويعطي التعاريف لعناصر هذه القوائم المتمثلة على الخصوص في الأصول والخصوم ورؤوس الأموال والايرادات والتكاليف. [3]

---

[1] **نفس المرجع**، ص ص (20-21).

[2] جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي**، **les pages bleues**، الجزائر، 2010، ص12.

[3] شعيب شنوف، **مرجع سابق**، ص 21.

1) الفرضيات المحاسبية:

وهناك فرضيتين هما:

- **إستمرارية الاستغلال (أوالعمليات):** عادة ما يتم إعداد القوائم المالية على أساس إفتراض أن الأعمال في المؤسسة مستمرة، وسوف تستمر العمليات في المستقبل المنظور، وبالتالي، فمن المفروض أن الشركة ليس لديها النية ولا حاجة لوقف العمليات أو التصفية أو تخفيض مستوى أنظمتها إذا كان هناك مثلا وجود نية أو حاجة من هذا القبيل، فإن القوائم المالية يجب إعدادها على أساس مختلف، وإذا كان الأمر كذلك فيجب الافصاح على أساس المستخدم.[1]
- **محاسبة التعهد أو الالتزام:** المحاسبة على أساس الاستحقاق تعكس الايرادات والنفقات التي تكبدتها المؤسسة خلال السنة المالية، بغض النظر عن تاريخ تسويتها للنفقات والإيرادات، يتم تسجيلها في السنة الحالية حتى ولو تم ضبطها في السنة المالية اللاحقة.[2] أي يتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.[3]

2) الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية:

لقد تطرقنا في الفصل الأول إلى الخصائص النوعية وهي عبارة عن السمات التي تجعل من المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة، وهذا ما نص عليه الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية، أما على الخصائص النوعية الرئيسة حسب النظام المحاسبي المالي فهي:

---

[1] A.Kaddomi et A.Mimeche, **cours de comptabilité financiere-selan les normes IAS/IFRS, et le scf 2007-**, ENAG éditions : algeer, 2009, p73.

[2] C.MAILLET – Baudrier et…,op.cit, p22

[3] لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية– سير الحسابات وتطبيقاتها، les pages bleues**، الجزائر، 2011، ص15.

1- **الوضوح (قابلة الفهم):** لتكون المعلومات مفيدة من وجهة نظر مستخدميها يجب أن تكون مفهومة؛[1]

2- **الملائمة:** لتكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات، وتمتلك المعلومات الحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم؛

3- **الموثوقية (المصداقية):** أن تكون المعلومة المقدمة من خلال التقارير المالية خالية من الأخطاء والغموض، حيث يجب أن تعكس الصورة الصادقة للوضعية الحالية للمؤسسة من خلال إحترام:[2]

- **مبدأ الصورة الصادقة:** أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو أن تعبر عنها بشكل معقول إعتمادا على مقياس وأسس الاعتراف.
- **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** الاعتماد في المحاسبة على جوهر العمليات والأحداث وحقيقتها الاقتصادية وليس على شكلها القانوني فقط.
- **الحيطة والحذر (التحفظ):** مراعاة درجة معقولة من الحيطة في القيام بالأحكام اللازمة لإعداد التقديرات ضمن شروط الشك، أي الهدف هو عدم المبالغة في تقييم الأصول والإيرادات والتخفيض في تقييم الخصوم والتكاليف.[3]

---

[1] مسعود دراوسي، **مرجع سابق**، ص390.

[2] لخضر علاوي ، مرجع سابق، ص15.

[3] جمال لعشيشي، **مرجع سابق**، ص13.

4- **القابلية للمقارنة:** يجب أن يتمكن المستخدم من إجراء مقارنة القوائم المالية للمؤسسة على مرور الزمن، ويمكنهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة من أجل تحديد الاتجاهات في مركزها المالي وفي الآداء والتغيرات في المركز المالي.[1]

5- **المبادئ المحاسبية الأخرى:** المبدأ المحاسبي هو عبارة عن قاعدة أو قانون عام يجب الالتزام به في التطبيق العملي، ويمكن ذكر[2] أهمها:

- **مبدأ السنوية:** تقوم المحاسبة على أساس دورة مالية من 12 شهر، إلا في حالات إستثنائية.[3]
- **مبدأ إستقلالية الدورات المالية:** كل دورة مالية مستقلة عن أخرى في تحمل أعباء وايرادات المنتجات.
- **مبدأ مداومة الطرق المحاسبية (ثبات الطرق):** يعني أن المؤسسة عليها إستخدام نفس الطرق المحاسبية لقياس وتقديم المعلومات، وعدم تغيير الطرق من فترة لأخرى يسمح لمستخدمي المعلومات بالمقارنة الزمنية وتفسير أسباب التغيرات في المركز المالي والنتائج[4].(*)
- **مبدأ التكلفة التاريخية:** يقر المبدأ بتسجيل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها(الاقتناء) أو تكلفة إنتاجها، هذا المبدأ مشتق من مبدأ الموضوعية، ومن فرض ثبات وحدة النقد وبناء عليه

---

[1] بن ربيع حنيفية، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسب الدولية IAS/IFRS** ، ج1، دار هومة، الجزائر 2010، ص31.

[2] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و معايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص32.

[3] لخضر علاوي ، مرجع سابق، ص14.

[4] بن ربيع حنيفية، **مرجع سابق**، ص32.

(*) عندما نستحدث طرق، توفر معلومات ذات صفات نوعية أحسن بالمقارنة بالطرق الجارية، أو في حالة تغيير الطرق بموجب قانون ما، ينبغي الافصاح عن هذه التغيرات في الملحق وتوضيح كل آثارها على المعلومات المحاسبية، مع التنبيه أن مبدأ الثبات هذا يطبق على مستوى المؤسسة، وبالتالي يمكن للمؤسسات الأخرى في نفس المجال أن لا تتبع نفس الطرق. **المرجع:** بن ربيع حنيفية، **مرجع سابق**، ص 32.

تقاس التضحيات الاقتصادية التي تنفقها المؤسسة على أساس فعلي كما هو مثبت بالمستندات الدالة على ذلك مع تجاهل كامل التقلبات التي تطرأ على الأسعار بمرور الزمن، ولهذا كل الأصول في الميزانية تظهر بتكلفتها تاريخ شرائها، فالتكلفة التاريخية هي القيمة السوقية العادلة في تاريخ الشراء.(*) [1]

- **مبدأ عدم المقاصة (عدم التعويض):** ينبغي عدم القيام بمقاصة بين مختلف عناصر الأصول والخصوم، الايرادات والأعباء، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها قانونيا أو إجراء إتفاقية مثلا المقاصة التي تتم بين الرسم على القيمة المضافة على المشتريات وعلى المبيعات.[2]
- **مبدأ إرتباط الميزانية الافتتاحية (مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية أو السابقة):** أي مراعاة إستقلالية الدورات المالية من خلال إحترام للدورة المالية المقفلة وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية الحالية لمخالفة هذا لمصداقية المحاسبة.[3]

3) طبيعة ومحتوى التقارير المالية:

يتم توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين وتمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية، وتمدهم بمعلومات عن المكاسب ومكوناتها وكذلك عن الوضع المالي وأداء المؤسسة.

(*) رغم الانتقادات العديدة الموجهة لهذا المبدأ لعدم مراعاته لأثر تقلبات الأسعار، أو تغير القوة الشرائية للنقود في الأصول والالتزامات إلا أن ميزة وجود الدليل الموضوعي للقيم المسجلة أوجد لهذا المبدأ الكثير من المدافعين.
المرجع: بن ربيع حنيفية، **مرجع سابق**، ص 32.

[1] شعيب شنوف، **مرجع سابق**، ص 30.

[2] بن ربيع حنيفية، **مرجع سابق**، ص ص(31-32).

[3] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009**، مرجع سابق، ص35.

أما بالنسبة للمعلومات الواجب توصيلها إلى المستخدمين عن طريق التقارير المالية على غرار القوائم المالية فهي تتخذ أشكال مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة. فقد تكون معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة إضافة إلى التنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط والتوقعات، وكذلك التأثير البيئي والاجتماعي لمشاريع المؤسسة في نطاق المحيط الذي تنشط فيه.

والقوائم المالية هي جزء من عملية إعداد التقارير المالية، وتشمل مجموعة كاملة من القوائم المالية،[1] تهدف إلى توفير معلومات حول الأداء والتغيرات في المركز المالي، وتكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين.[2]

ويشمل شكل ومحتوى القوائم المالية مايلي[3] :

أولا: قائمة المركز المالي (الميزانية):

وهي تخص تدرس الوضعية المالية، وتحتوي على أصول وإلتزامات (خصوم)، حيث تسجل عناصرها بالتكلفة التاريخية ويعاد تقييمها بالقيمة العادلة.

1- شكل ومحتوى قائمة المركز المالي: تتضمن جانبين متوازيين الأيمن الأصول والأيسر الالتزامات (الخصوم وحقوق الملكية) وتعد في تاريخ معين،[4] فالمعيار IAS1 يصنف الأصول والالتزامات إلى متداولة وغير متداولة باستثناء حالة تصنيفها حسب سيولتها. وتلتزم المؤسسة بالإفصاح عن الجزء المتوقع استعادته (أصول) أو المتوقع تسويته (الالتزامات) بعد 12 شهرا.

---

[1] C.MAILLET – Baudrier et…,op.cit. p21.

[2] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009**، مرجع سابق، ص31.

[3] زغدار احمد و سفير محمد، **مرجع سابق**.

[4] يحيى قللى ومحمد صالح هاشم، **مرجع سابق**، ص23.

ونظرا لأهمية تقديم معلومات حول تواريخ استحقاق الأصول والالتزامات في تقييم سيولة المؤسسة وقدرتها على الوفاء بإلتزاماتها النقدية، فقد تطلب معيار IFRS7 (الأدوات المالية: الافصاحات) الافصاح عن تواريخ استحقاق الأصول المالية مثل الذمم المدينة التجارية والالتزامات المالية كالذمم الدائنة التجارية. [1]

يتضمن شكل ومحتوى قائمة المركز المالي (الميزانية) ما يلي: [2]

1. **الأصول (الموارد):** حسب المعيار **IAS1** يصنف الأصل على أنه متداول إذا إنطبق عليه واحد ممايلي:

- عند الاحتفاظ بالاصل لغاية تحصيله أو بيعه أو استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية أي عند المدة الزمنية المقدرة لشراء المواد وتحويلها إلى سلع وبيعها وتحصيل قيمتها؛
- عند الاحتفاظ بالأصل لغاية المتاجرة به خلال فترة قصيرة أو 12شهر من تاريخ الميزانية؛
- في حالة الأصل عبارة عن نقدية ونقدية مكافئة، ولا يوجد قيود على إستعماله.

أما الأصول التي لا تنطبق عليها الشروط أعلاه فهي أصول غير متداولة. وتتضمن الأصول مايلي:

- **الأصول المتداولة:** من بين الأصول المتداولة نجد الصندوق والشيكات البنكية وأوراق القبض...، كما يعتبر المخزون والذمم المدينة التجارية من الأصول المتداولة حتى إذا كان من غير الممكن تحققها وتحويلها لنقد خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية.

أما الأصول غير المتداولة كالآلات مثلا عند الإحتفاظ بها للبيع خلال 12 شهرا تصبح متداولة، ويتم قياسها بالقيمة الدفترية أو (القيمة العادلة أو التكلفة أيهما أقل) حسب **IFRS 5**.

---

[1] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص ص(29-30).

[2] **نفس المرجع**، ص ص(32-36). (بتصرف).

- **الأصول غير المتداولة:** وهي تنقسم إلى:

- **أصول ملموسة (التثبيتات العينية):** كالأراضي والبنايات والمعدات والأدوات...؛
- **أصول غير ملموسة (التثبيتات المعنوية):** كشهرة وبرامج المعلوماتية...، ويظهر الأصل غير الملموس القابل للاطفاء بالتكلفة مطروح منها الاطفاء حسب المعيار IAS38؛
- **الأصول المالية (التثبيتات المالية):** كالسندات والتي تحسب بالقيمة الاسمية معدلة بالعلاوة.

2. **الخصوم (الالتزامات):** وتصنف إلى إلتزامات متداولة وغير متداولة وهي:

- **الخصوم المتداولة:** يعد الالتزام متداول إذا إنطبقت عليه أحد الشروط التالية:

- يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة أي 12 شهر من تاريخ الميزانية؛
- يحتفظ به لغاية المتاجرة؛
- لا تستطيع المؤسسة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهر.

وتشمل الالتزامات المتداولة حسابات الدفع وأوراق الدفع والأجور والضرائب مستحقة الدفع، والمبالغ المقدمة مقدما كالإيجار...

- **الخصوم غير المتداولة:** يعد الالتزام متداول إذا إنطبقت عليه أحد الشروط التالية:

- لايتم تسديدها خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة أي في فترة أكثر من 12 شهر؛
- لا يتم اقتناؤها لغرض المتاجرة؛
- تلك التي يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهر.

وتشمل الالتزامات غير المتداولة السندات طويلة الأجل وإلتزامات عقود الإيجار التمويلي طويل الأجل، إلتزامات التقاعد، مخصصات طويلة الأجل، الضرائب المؤجلة...

كما أن هناك بعض المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب القائمة أو في الايضاحات حسب المعيار **IAS1**، كتصنيف المخزون إلى بضاعة جاهزة وإنتاج تحت التشغيل ومواد أولية...

2- **محددات قائمة المركز المالي:** من بينها نذكر: [1]

- التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية يجعل معظم الأصول مدرجة بأقل من قيمتها لعدم إدراجها بالقيمة العادلة الجارية، حيث تطلب معيار **IAS39** تقييم معظم الأدوات المالية بالقيمة العادلة، وسمح المعيار **IAS16** و**IAS40** قياس الممتلكات والمصانع والمعدات...بالقيمة السوقية العادلة؛
- تتضمن الميزانية العديد من البنود المعبر عنها بالحكم الشخصي كتقدير الديون المشكوك في تحصيلها والعمر الانتاجي للأصول طويلة الأجل وقيمة المخزون في الميزانية؛
- عدم شمولية الميزانية للعديد من البنود ذات القيمة المالية للمؤسسة والتي يصعب قياسها بموضوعية كقياس قيمة الموارد البشرية وهي من أهم الموارد الاقتصادية (الصناعية)،وكذلك الأصول غير الملموسة كقياس السمعة والتفوق في الأبحاث...

ثانيا: قائمة الدخل (حساب النتائج):

تخص الآداء المالي(النتيجة المالية) للمؤسسة، وتحتوي على الأعباء والايرادات، حيث تقوم بتصنيف الأعباء حسب الطبيعة أو الوظائف (أنظر الملحق 3): [2]

1- **الإيرادات (الدخل):** يعرفه الاطار العام لمجلس المعايير المحاسبية بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال فترة محاسبية والتي تؤدي إلى زيادة الحقوق عدا مساهمات الملاك،

---

[1] **نفس المرجع**، ص ص(31-32).

[2] **نفس المرجع**، ص ص(44-45). (بتصرف)

وتكون على شكل تدفقات أو زيادة في الأصول أو تخفيض في الالتزامات. ويشمل الدخل الايرادات (المبيعات والفائدة، أرباح الأسهم...) والمكاسب (زيادات في المنافع الاقتصادية)

2- **الأعباء:** وهو عبارة عن نقصان في المنافع الاقتصادية خلال فترة محاسبية على شكل تدفقات خارجية أو استنفاد الأصول أو تكبد إلتزامات، وتؤدي إلى نقصان في حق الملكية خلال التوزيعات كالخسائر وتكلفة المبيعات (المخزون)...

ثالثا: قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

هي تحليلات لتحركات (كانخفاض حقوق الملاك) رؤوس الأموال في المؤسسة والنتيجة المالية خلال السنة المالية، وتظهر هذه القائمة:

إجمالي الدخل (الربح) الشامل وحقوق الأقلية، آثار تطبيق حقوق الملكية بأثر رجعي وفق المعيار **IAS8**، وتسوية لمبالغ البنود الواردة ضمن حقوق الملكية بين القيمة المسجلة في بداية الفترة المالية ونهايتها، وبشكل منفصل يجب الافصاح عن التغيرات الناتجة عن: الأرباح والخسائر، كل بند من مكونات الدخل الشامل، والمعاملات مع المالكين...، وتشمل حقوق الملكية: رأس مال الأسهم، الأرباح المحتجزة، الاحتياطي الإجباري، حقوق الأقلية وصرف العملات الأجنبية...

رابعا: قائمة التدفقات النقدية:

وتتعلق بتغير الوضعية المالية وبسيولة الخزينة سواء كانت ناتجة عن النشاطات التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية. وقد عرف المعيار **IAS7** تلك النشاطات كمايلي: [1]

1- **الأنشطة التشغيلية:** وهي الأنشطة الرئيسة لتوليد الايراد في المؤسسة والأنشطة الأخرى التي لا تعتبر من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية؛

---

[1] **نفس المرجع**، ص ص(56-57).

2- **الأنشطة الاستثمارية:** وهي أنشطة متمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية؛

3- **الأنشطة التمويلية:** هي أنشطة ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المؤسسة.

خامسا: الايضاحات (الملاحق والملاحظات):

هي عبارة عن إيضاحات للقوائم المالية كالإفصاح عن السياسات المحاسبية وتغيراتها والأسباب المؤدية لذلك. كجدول مرفقة لإحتساب البنود القوائم المالية المختلفة أو إيضاحها أخرى.

المعلومات الإضافية الداعمة للقوائم المالية مثل تقرير مجلس الإدارة وتقرير مدقق الحسابات والتنبؤات المستقبلية، أنواع المنتجات، عدد وأسماء المساهمين. وكذلك الملاحظات والهوامش، ولا ننسى أن التقارير المالية تحتوى معلومات مالية وغير مالية تلعب دورا في إظهار صورة المؤسسة (كتقرير محاسبة التسيير)،[1]هذا يعني أن المؤسسة تقوم بالافصاح عن المعلومات بالتقارير المالية، حيث يمكنها أن تختار الافصاح الكامل أو الاختياري...، وحسب ضني أن على المؤسسة أن تختار الافصاح الكامل مع التحفظ على بعض المعلومات. **فالإفصاح الكامل** يجعل القوائم المالية شاملة للمعلومات اللازمة للتعبير الصادق، وتمكن من إعطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن المؤسسة الاقتصادية بمعنى ملائمة لمستخدمي القوائم المالية.[2]

4) مستخدمي القوائم والتقارير المالية: تتعد التقارير المالية المنتج النهائي للمحاسبة المالية، فهي تهدف إلى تزويد المصالح الخارجية والداخلية للمؤسسة بالمعلومات التي تساعدها على إتخاذ قراراتها. فمستعملي التقارير المالية تشمل المستثمرين الحاليين والمحتملين، الأعضاء الموظفين،

---

[1] غالب عوض الرفاعي وسمير إبراهيم البرغوثي..وآخرون، **مرجع سابق**، ص ص(11-12).

[2] زكريا محمد الصادق وابراهيم السيد عبيد ، **مرجع سابق**، ص ص(15- 22).

المقرضين، والدائنين الآخرين، والعملاء، الدول ووكالاتها، والموردين والجمهور....[1]. (تتطرقت لها سابقا)، والجدول الموالي يظهر ذلك:

جدول 4: مستخدمي القوائم المالية

المستخدمين	حاجاتهم من المعلومات
- **المستثمرين** - **الموظفين** - **المقرضين** - **الموردين وديون أخرى** - **الزبائن** - **الحكومات** - **الجمهور**	- **مخاطر وربحية؛** - **الاستقرارية والربحية؛** - **احتمال سداد المبالغ المقترضة والفوائد عند الاستحقاق؛** - **احتمال أن تسدد المبالغ عند الاستحقاق؛** - **استمرار النشاط؛** - **تخصيص الموارد واحترام الالتزام بالمعلومات؛** - **المساهمة في الاقتصاد المحلي، العمالة المولدة، نماء ورفاهية المؤسسات والمستهلكين، والأساتذة والطلبة...وحتى المنافسين.**

المصدر: هوام جمعة،"**المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص31.

5) قواعد التقييم: ويتم قياس الأصل بالأدوات التالية:

- **التكلفة التارخية:** تم تعريفها سابقا؛
- **التكلفة الحالية:** وهي قيمة الأصول أو الخصوم في تاريخ التقييم؛
- **القيمة القابلة للتحقيق**
- **القيمة العادلة أو القيمة السوقية** في ظل المنافسة العادلة.

6) الغرض من الاطار التصوري للمحاسبة المالية: يرتكز هذا الاطار على التقارير المالية لكونها المنتج النهائي للمحاسبة المالية والتي تعد لمصلحة المستفيدين من خارج المؤسسة، ويكمن الغرض الرئيس لهذا الاطار في:

- مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعايير، ولكي يكون هذا الاطار المنطلق الرئيس للمعايير؛

[1] C.MAILLET – Baudrier et...,op.cit, pp(21-22).

- مساعدة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وغيرهم (مثل الادارة) في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمور التي لم تصدر لها معايير محاسبية مالية بعد؛
- زيادة فهم مستخدمي التقارير المالية للمعلومات التي تشملها ، وفهم حدود واستخدامات تلك المعلومات، ومن ثم زيادة مقدرتهم على استخدامها؛
- ليس الغرض من إيضاح أهداف التقارير المالية سرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها التقارير المالية لمؤسسة ما حتى تكون مفيدة لمستخدميها، وإنما الغرض من إيضاح أهداف التقارير المالية هو تحديد الوظيفة الأساسية لتلك التقارير بشكل عام وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها، ونظرا لأن الوظيفة الرئيس للتقارير المالية وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها تتوقف على المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو هذه التقارير بصفة أساسية، فإن هذا الاطار يحدد أيضا تلك الاحتياجات بصورة عامة؛
- ليس الغرض من إيضاح حدود استخدامات التقارير المالية سرد جميع المعلومات التي لن تظهر في هذه التقارير، وذلك لأن الأطراف المختلفة تسعى وراء أنواع مختلفة من المعلومات التي تتعلق بالمؤسسة، وليست المحاسبة المالية أو التقارير التي تعد على أساسها تقدم كافة أنواع المعلومات التي تنشدها كل هذه الأطراف المختلفة، وإنما الغرض من بيان حدود استخدامات هذه التقارير هو تحديد الوظائف التي يتعذر على التقارير المالية تأديتها لأسباب من بينها التناقض بين الوظائف الرئيسة للتقارير المالية وبين غيرها من الوظائف التي يراد لهذه التقارير أن تؤديها، وقصور المحاسبة المالية في مرحلة تطورها الحالي عن إنتاج المعلومات التي يمكن أن تفي بتأدية تلك الوظائف؛
- لا يعتبر هذا الاطار معيارا محاسبي، وعليه فإنه لا يحدد كيفية قياس أو افصاح عن أي أمر.

من خلال النقاط السابقة يمكن القول بأن الاطار التصوري للمحاسبة المالية (النظام المحاسبي المالي) يهدف إلى تطوير المعايير، كما يساهم وبشكل كبير في تحضير القوائم والتقارير المالية، كما يقدم تفسيرا لمستعملي المعلومة المتضمنة في التقارير المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية.[1]

7) **ضعف المحاسبة المالية في التسيير**: المحاسبة المالية هي محاسبة بعيدة نوعا ما عن الواقع الاقتصادي، رغم تطبيقها للمبدئ المحاسبي "**تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني**". كذلك هذه المحاسبة توفر معلومات قديمة، ولا تقدم معلومات مستقبلية أو تنبؤية.

كما أنها غير كافية منّ أجل التسيير خاصة على المدى القصير، كون المسؤولين كثيرا ما يطمعون في المزيد من المعلومات عن الظروف الداخلية التشغيلية للمؤسسة، مثلا: ماهو آداء كل قسم؟، ماهي المنتجات التي تحقق مردودية أكبر والتي تولد نتيجة إيجابية أو سلبية؟، فهذه المعلومات الأساسية لتسيير جيد للمؤسسة مقدمة من قبل محاسبة التسيير .[2]

---

[1] محمد عجيلة ومصطفى بن نوي، "**فلسفة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل العولمة المحاسبية –رؤية مستقبلية–**"، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS–IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (**ISA**) : التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب –البليدة، الجزائر، يومي 13 و2011/12/14.

[2] **Robert paturel, la comptabilité Analytique –systéme d'information pour la diagnostic et la prise de décisions-, Editions EYROLLES, paris, 1987,p(X).**

المبحث الثالث: علاقة محاسبة التسيير بشفافية التقارير المالية:

تعد المؤسسة تقاريرا مالية خارجية يستفيد منها أنواع مختلفة من مستخدميها، حيث يسعى هؤلاء للحصول على معلومات موثوقة يمكن الاعتماد عليها في إتخاذ قراراتهم، غير أن هناك تقارير ومعلومات داخلية توصف بالسرية يمكن أن تستفيد منها أطراف داخلية أو فئات محددة من مستخدمي التقارير المالية لتحقيق مزايا أو أرباح شخصية، ومن بين هذه المعلومات محاسبة التسيير والتي تؤثر كثيرا على مضمون القوائم المالية والتقارير المالية خاصة فيما يتعلق بتكلفة وقيم المخزون والأربح المحققة من بيعه، ويمكن أن نقول بأن تطبيق محاسبة التسيير وربطها بالتقارير المالية يمكن أو يزيد من ثقة مستخدمي التقارير المالية في المعلومات المقدمة والمنشورة.

المطلب الأول: العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبية التسيير:

تعنى المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى عدة جهات مستفيدة في شكل تقارير مالية يتم إعدادها وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها(**IFRS/IAS**) ومبادئ محاسبية متعارف عليها. في المقابل تعنى محاسبة التسيير بإمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات المالية اللازمة التي تعينها في اتخاذ القرارات المختلفة. ورغم الاستخدام المختلف للمحاسبتين، حيث الأولى تعد للاستخدام الداخلي والخارجي من خلال التقارير المالية المنشورة، والثانية تعد للأغراض الداخلية للإدارة، إلا أن كلاهما يستمد بعض معلوماته من الآخر ليصل إلى تقديم معلومات تفيد كل الأطراف المستخدمة للمعلومات.

الفرع الأول: النظام المدمج بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير:

حسب المخطط المحاسبي العام **الفرنسي PCG**(*) المحاسبة هي نظام مالي يسمح بمسك،

(*) **plan comptable générale**

وتصنيف وتسجيل البيانات على أساس رقمي وتقديم قوائم تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية ونتائج المؤسسة في تاريخ الاقفال. أي التوجه نحو مخطط تشغيلي يعطي للمؤسسة بعض المرونة بالنسبة للوسائل والعمليات المتصلة بالمعالجة المحاسبية لهذه المعاملات. وفيما يتعلق بنظام محاسبة التسيير، خلافا لما تضمنه المخطط المحاسبي العام الفرنسي السابق، الذي لم يفرض أي حكم خاص بتطبيق محاسبة التسيير سواء كان إلزاميا أو اختياريا، فإن المخطط المحاسبي نسخة 1999 تركت حرية اختيار التطبيق الفعلي للمؤسسات.

وحسب ما يقتضيه نظام محاسبة التسيير للاستغلال فإنه يتم تنظيم الأهداف الداخلية والاحتياجات المحددة للمؤسسة، وبعبارة أخرى، مختلف الهياكل التحليلية المحتملة، قد يكون نظام محاسبة التسيير التشغيلي مستقل عن نظام المحاسبة المالية ويعمل في الحكم الذاتي التام أو مقترنا، أي مندمج في نظام المحاسبة المالية.[1]

يتم تطبيق النظام المدمج بين المحاسبتين المالية والتسييرية في الدول ذات الثقافة الأجلوسكسونية (كالولايات المتحدة الأمريكية). ففي هذه الحالة تساعد محاسبة التسيير على تحديد التكاليف غير المباشرة, ويعمل الدمج في نهاية المدة على حذف الفوارق بين القيمة التقريبية والقيمة الحقيقية، وهي طريقة مقبولة في القوائم المالية.[2]

الفرع الثاني: تطبيق محاسبة التسيير كنظام منفصل عن المحاسبة المالية:

ينصح المخطط المحاسبي العام الفرنسي بمسك محاسبة تسيير منفصلة عن المحاسبة المالية، ويتم ذلك من خلال ما يسمى بالحسابات الانعكاسية **Comptes réfléchis** (الصنف 09). وتجد هذه التسمية أصلها من أن هذه الحسابات تشتغل بطريقة مقلوبة مقارنة بحسابات المحاسبة

---

[1] Eric TORT, **Organisation et management des systemes comptables**, Dunod, paris, 2003, p17.
[2] Charles horngren et … autre, Op.cit, pp(74-75).

المالية،[1] حيث يتم التسجيل المحاسبي باستعمال مبدأ القيد المزدوج، فالمؤسسة تقوم بأعمالها وفق الأقسام التالية:[2 و3]

الحسابات الانعكاسية "90"، وحسابات محاسبة التسيير "91 إلى 99".

يتضمن مخطط الحسابات الانعكاسية الحسابات الأساسية التالية[4]:

- 91 إعادة تصنيف أولية لأعباء ونواتج المحاسبة العامة.
- 92 مراكز التحليل.
- 93 تكاليف المنتجات المخزنة.
- 94 مخزونات
- 95 تكاليف المنتجات المباعة.
- 96 فروقات على التكاليف التقديرية: تظهر الفروق ما بين المعطيات التقديرية والفعلية.
- 97 فوارق المعالجة المحاسبية: مخصصة لتعديل حساب التكاليف حسب منظور التسيير المعمول به، خاصة فرق إدماج الأعباء غير القابلة للتحميل والتكاليف المكملة والتي تتضمن: فرق المواد، الاهتلاكات والمؤونات، فرق مستوى النشاط...
- 98 نتائج محاسبة التسيير : مخصصة لترتيب النتائج.
- 99 الارتباطات الداخلية: تسمح بالربط ما بين المحاسبات المستقلة لمؤسسات مختلفة في إطار محاسبة مالية وحيدة للمؤسسة.

---

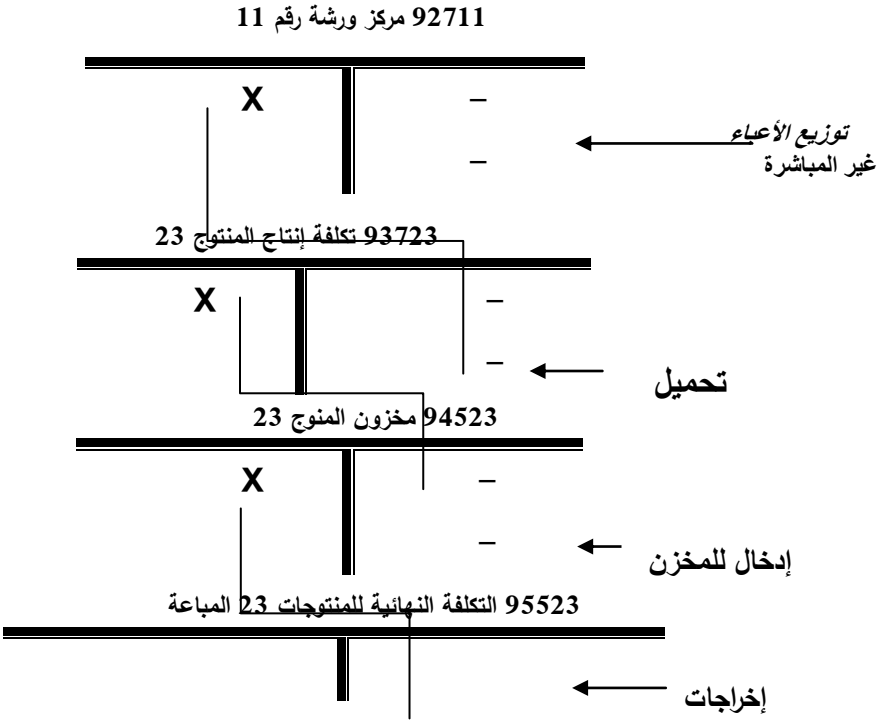
[1] هلال درحمون، **مرجع سابق**، ص134.

[2] Béatrice et Francis GRANDGUILLOT,**Comptabilité de Gestion : Méthode classique et modernes de l'analyse des couts**, 6 éd, Gualino éditeur, paris,2003, pp (16-17).

[3] خفرابي مد زين، **المخطط الوطني المحاسبي**، الجزائر: دار ابن رشد للطباعة والنشر والتوزيع.

[4] هلال درحمون، **مرجع سابق**، ص ص(135-137).

يمكن تمثيل بيانيا حالة التحويلات من حساب إلى حساب كما يلي:



الشكل رقم 3: التحويلات بين الحسابات الإنعكاسية

المصدر: هلال درحمون، **المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة**، مرجع سابق، ص137.

إن استقلالية محاسبة التسيير لا يعني فقط الفصل بين المحاسبتين، وإنما تنظيمها وتجهيزها بشكل يسمح بضمان السير الحسن لهذا النظام وخاصة بعيدا عن ضغوطات المسؤولين.

ويبرر رجوعي إلى المخطط المحاسبي الفرنسي كمرجع بسبب اعتماد مشروع المخطط المحاسبي المالي عليه، بالإضافة إلى المعايير المحاسبية الدولية، مع العلم أن هذا المشروع لم يرد في مواده أية إلزامية لوضع محاسبة التسيير من طرف المؤسسات الاقتصادية رغم أنه أشار إليها في بعض مواده. [1]

---

[1] هلال درحمون، **مرجع سابق**، ص130.

ومن خلال تكيف الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية ابتداء من سنة 2010، وصدور النظام المحاسبي المالي (**SCF**)(*) والذي أكد على أن أحد أهداف تطبيقه تحقيق الشفافية، ولهذا كان لابد من أن تلتزم أكثر من 400 ألف مؤسسة اقتصادية جزائرية بقواعد الشفافية المحاسبية الدولية. والمؤسسة محل الدراسة تستخدم هذا الأسلوب كما سنراه في الجانب التطبيقي.

الفرع الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير:

محاسبة التسيير لها علاقة وطيدة مع المحاسبة المالية، ولهذا فكل واحدة مكملة للأخرى، وقد ظهرت محاسبة التسيير خلال الثورة الصناعية لترمم المحاسبة المالية، كما أن كلا منهما يقدم معلومات للآخر وهذا لبلوغ الأهداف، على هذا تطرقت إلى كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين المحاسبتين. ويمكن تلخيص ذلك فيما يلي: [1]

1) أوجه التشابه:

هناك علاقة بين كل من محاسبة التسيير والمحاسبة المالية، وقد ظهر هذا في الماضي منذ الثورة الصناعية كما ذكرت آنفا، ومن أوجه التشابه بين المحاسبتين نذكر:

- تظهر المحاسبة المالية بيانات إجمالية عن الإيرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في نهاية السنة، وتقوم محاسبة التسيير بتقديم ما يؤيدها من بيانات تحليلية وتفصيلية عن عناصر تلك الإيرادات والمصروفات؛
- تستخدم بيانات محاسبة التسيير في بعض الأحيان في تحقيق الضبط والرقابة على بيانات المحاسبة المالية مثل البيانات المتعلقة بالأجور؛

(*) Système comptable financier

[1] الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، **محاسبة التكاليف**، [على الخط]، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، (محاسبة 246 حسب)، السعودية، (ب.ت) مفتاح على:
<http://www.nadaadz.net/cd/play.php?catsmktba=1175>,(ت التحميل 2008/3/24)، ص ص(3-5).

- تحتاج المحاسبة المالية إلى بعض البيانات التي توفرها محاسبة التسيير عند تحديد نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي في نهاية السنة، مثل تكلفة المخزون السلعي سواء مخزون المواد أو مخزون الإنتاج التام أو غير التام؛
- تحتاج محاسبة التسيير إلى بعض البيانات التي توفرها المحاسبة المالية عند قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، مثل شراء المواد الخام، وأجور العاملين، وشراء الأصول الثابتة لحساب الاستهلاكات.
- الكثير من نقاط التقارب تربط النظامين المحاسبيين، ويبقى أن بعض نقاط التقارب الأخرى وهي:[1]
- توفر المحاسبة المالية نظرة شاملة وتركيبية لحسابات الشركة، في حين أن محاسبة التسيير تعطي نظرة تفصيلية لكل نشاط من نشاطاتها، وبالتالي ترتكز على مفهوم تحليلي؛
- المحاسبة المالية هي آداة للتسيير على مستوى الادارات، بينما محاسبة التسيير هي آداة للتسيير على مستوى كل المسؤوليات؛
- المحاسبة المالية تميل إلى تحليل التدفقات الحالية بين المؤسسة وخارجها، فيما تهتم محاسبة التسيير بتوزيع التدفقات الداخلية في الشركة على أصول التدفقات الخارجية والتحركات داخل المؤسسة.

2) أوجه الإخلاف:

وفيما يلي **أوجه** الاختلاف بين كل من محاسبة التسيير والمحاسبة المالية:

---

[1] Hilal DERAHMOUNE, **Le rôle de la comptabilité analytique dans l'application du principe de sincérité. Cas d'évaluation des stocks selon le SCF et l'IAS 2**, Séminaire international sur le Système Comptable Financier face aux normes comptables internationales (IAS/IFRS) et aux normes d'audit internationales (ISA) : Le défi, faculté des sciences économiques et sciences de gestion, UNIVERSITE SAAD DAHLEB – BLIDA, algérie 13 et14 /12/2011.

جدول 5: أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية.

وجه الاختلاف	محاسبة التسيير	المحاسبة المالية
مستخدمو التقارير المالية.	أطراف داخلية في المؤسسة – جميع المستويات الإدارية في المؤسسة.	أطراف خارجية للمؤسسة وتشمل الملاك والدائنين، والمستثمرون، والجهات الحكومية (مصلحة الضرائب)، وحتى العمال.
التقارير	تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعا لطبيعة نشاط المؤسسة وحاجة الإدارة إليها. ويحكم كمية المعلومات في التقارير التكلفة والمنفعة.	تعتبر تقاريرها إلزامية على جميع المؤسسات الاقتصادية. ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات.
معايير إعداد التقرير	لا يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها. وإنما وفقا للأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المؤسسة التي تعتمد على التقارير.	يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها.
المعلومات التاريخية والمستقبلية	تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل، فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات ولذلك هي أقل دقة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي.	تهتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلا، وكذلك تعتمد على القيمة العادلة (القيمة السوقية)، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.
كمية البيانات والمعلومات	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التسيير بأنها تفصيلية ولجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المؤسسة وقد تعرض بعض تلك البيانات والمعلومات بالقيمة والكمية معا.	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول وأنها تعرض نتائج المؤسسة ككل بصورة إجمالية وبالقيمة فقط.

المصدر: الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المرجع السابق، ص4.

كما أن محاسبة التسيير ليست ملزمة بتطبيق المبادئ المحاسبية للمحاسبة المالية، فتقاريرها غالبا ما تكون موجهة للاستعمال الداخلي ولا يمكن جعلها قواعد خارجية، بخلاف تقارير المحاسبة المالية فهي مجبرة النشر.[1]غير أن تقارير محاسبة التسيير تقوم بتجميع المعلومات المالية الضرورية لإيضاح التقارير المالية.

[1] **Charles horngren et … autre, Op.cit,Pp(4-5).**

المطلب الثاني: نظرة المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي لمحاسبة التسيير:

في هذا المطلب سنتناول المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمخزون، والذي تضمن بعض طرق محاسبة التسيير عند قياس تكلفة المخزونات، وكيف تؤثر تغير السياسات المحاسبية في حساب وتقييم المخزون على القوائم والتقارير المالية، كما سنتطرق إلى نظرة النظام المحاسبي المالي لمحاسبة التسيير.

الفرع الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 (المخزون IAS 2) :

المخزونات هي موجودات محتفظ بها لغرض البيع في سياق العمل المعتاد، أو الانتاج لغرض البيع؛ وقد تكون في شكل مواد أولية أو أدوات تستخدم في عملية الانتاج. وقد نشر معيار المخزون "**IAS 02**"(*) من قبل "**IASB**"(**) مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام 2003، ودخل حيز التنفيذ إبتداء من 1 جانفي 2005. ويهدف المعيار المحاسبي الدولي الثاني إلى:

- تحديد التكلفة والاعتراف بها لاحقا كمصروف، بما في ذلك كل التخفيضات وهذا حتى نصل إلى القيمة البيعية الصافية؛
- وتوضيح أساليب تحديد وقياس تكاليف المخزونات[1].

1) تقييم المخزونات وفقا للمعيار:

تتضمن تكلفة المخزون بشكل عام جميع التكاليف المنفقة حتى يصبح المخزون جاهز ومعد للبيع، مع العلم أن المخزون يجب أن يقيم بالتكلفة أو بالقيمة الصافية المحققة أيهما أقل،

(*) **International Accounting Standard** = المعايير المحاسبية الدولية

(**) **International Accounting Standards Board** = مجلس المعايير المحاسبية الدولية

[1] أبو نصار محمد وحميدات جمعة، **مرجع سابق** ، ص 66.

وعليه فإن البنود التي تدخل في احتساب تكلفة المخزون تتضمن ما يلي:

- يجب أن تشمل تكلفة المخزونات جميع تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، وغيرها من التكاليف الحالية لجعل المخزون في موقعه الحالي؛
- تكلفة شراء المخزونات تشمل ثمن الشراء والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (غير تلك القابلة للاسترجاع في وقت لاحق من قبل المصالح الادارية الجبائية)، وكذلك تكاليف النقل والمناولة وغيرها من التكاليف الموجهة مباشرة لاقتناء السلع المتاحة للصنع والمواد الأولية والخدمات؛
- يتم خصم التخفيضات التجارية والحسومات وغيرها من بنود مماثلة في تحديد تكلفة الاقتناء؛
- صافي القيمة القابلة للتحقيق هي سعر البيع في ظل العمل المعتاد .....

2) القواعد العامة لتقييم المخزونات:

تحتوي تكلفة المخزونات على تكاليف جارية متعلقة بجلب المخزونات إلى مكان تواجدها:[1]

- تكليف الاقتناء (الشراء): كشراء المواد الأولية المستهلكة، ومصاريف مرتبطة بالشراء...)؛
- تكاليف التحويل: كمصاريف المستخدمين (يد عاملة مباشرة)، وأعباء أخرى متغيرة أو ثابتة، نستثني الأعباء التي تفسد عملية التحميل المستخدمة في تحسين قدرة الانتاج في المؤسسة (التالف)؛
- مصاريف عامة والمصاريف المالية، (مصاريف الاقتراض عند تحقيق المخزون المباع، وهي طويلة وأساسية للاقتراض) والمصاريف الادارية المحملة مباشرة للمخزونات.

[1] Rachide BOURSALI, **« les Normes comptables du SCF »,** ALOULFIA TALITA , alger, 2010, p82.

ونحن نعلم أن المخزونات يتم تسجيلها في الأصول وهي تحسب سواء على أساس التكاليف الحقيقية أو على أساس التكاليف المحددة حسب القواعد لمراجعة التكاليف الفعلية (طريقة التكاليف المعيارية). [1]

3) طرق تقييم المخزونات:

السيطرة على المخزونَ تشكل الأرضية الأساسية في بناء نظام تحليلي للسيطرةِ على تكاليف المخزون الدائم، وبمعنى آخر: مدخلات ومخرجات المخازنِ مدارة في الوقت الفعلي، أَو في الوقت المستقبلي.[2]على أية حال نعرف بأن إذا أراد المحلل التأكد بدقة، يجب عليه معرفة طرق حساب التكاليف ومن بين الطرق الأكثر استعمالا نذكر منها ما يلي:

- **التكلفة الوسطية المرجحة:** تتضمن هذه الطريقة تطوير المخارج في التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول بدون انتظار نهاية فترة الإشارة.[3] أي يتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند الجرد بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة؛[4]
- **الداخل أولا يخرج أولا (FIFO)**[(*)]: وهي أن السلع تسحب من المخزون بالترتيب الذي تدخل فيه(أي المخزون الذي تم شراؤه أولا يتم بيعه أولا)، ومن ثم ترتكز تكلفة السلع المباعة على تكلفة أقدم السلع في المخزون, على حين أن قيمة المخزون عند نهاية الفترة ترتكز على أسعار المشتريات الأحدث.[5] فهذه الطريق تفرض أن البضاعة التي يتم شراؤها

---

[1] Ibid, p83.
[2] ABDELKRIM Toudjine. **L'Analyse des coûts dans l'entreprise**. Office des publications universitaires. Alger, 2005. p84
[3] Gérard MELYON, **Comptabilité ANALYTIQUE**, Bréal éditions, paris, 1998, p58.
[4] لخضر علاوي، **مرجع سابق**، ص ص(85-86)
[(*)] first-in first-out.
[5] Omar al ayoubi. **Dictionary of economies**, Academia, Beirut- Lebanon, SD, p 395.

أولا تباع أولا، يعني أن البيع يبدأ من أقدم بضاعة في المخزن، ويكون مخزون نهاية المدة هو أحدث بضاعة تم شراؤها؛

- **طريقة التمييز المحدد (SPECIFIE INDENTIFICATION):** وكذلك تسمى بالتكلفة المحددة أو التشخيص المحدد، ويقوم على أساس تحديد تكلفة المخزون بالتكلفة الفعلية التي تحملها في سبيل الحصول على المخزون. وتناسب هذه الطريقة بنود البضاعة غير المنقولة كالأراضي والسيارات والمباني، والتي تتميز بكبر حجم الإنفاق عليها وقلة مفردات المخزون، وإمكانية تحديد تكلفة البند الفعلية بسهولة حيث يتم تحديد تكاليفها بإجمالي بنود البضاعة المنفردة المحددة. ولعل هذه الطريقة هي الطريقة الأصلية أو البديل المرجعي في المحاسبة عن المخزون، حيث تعتبر الطريقة الأكثر منطقية والتي ترتبط بالواقع، وأكثر الطرق أيضا دقة في تحديد تكلفة المخزون.[1]

4) قياس تكاليف المخزونات باستخدام محاسبة التسيير:

محاسبة التسيير تهدف لحساب التكاليف (تكلفة الانتاج، تكلفة المواد، تكلفة الطلبية...)، فالتكلفة هي قيمة نقدية للموارد المستهلكة من أجل تأكيد الآداء.[2] وإذا تطرقنا إلى تقنيات تقييم تكلفة المخزون التي تستطيع المؤسسة إستخدامها من أجل قياس تكلفة المخزونات هي: طريقة التكاليف الحقيقية، وطريقة التكاليف المعيارية. والهدف من هذه القواعد الاقتراب من التكلفة الفعلية للمخزونات (المنتجات على سبيل المثال).[3]

---

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS 2007**، مرجع سابق، ص460.

[2] Stephane BRUN , **« Guide d'application des Normes IAS/IFRS »,** edition BERTI, Alger, 2011, p64.

[3] HAMID CERBAH, **« Gestion comptable par l'application (comforme au nouveau scf et aux normes comptable IAS/IFRS) »,** les pages Bleues , Alger, 2012, p33.

وكمقارنة مع النصوص القانونية الفرنسية فإن التطبيق الجيد للحسابات الاجتماعية (الميزانية وقائمة الدخل) والحسابات المجمعة، حيث تنص على طريقة التكاليف الحقيقية، ولكنها تسمح بأسعار التجزئة عندما لا يمكنها العمل وفق التكاليف الحقيقية. أيضا، المؤسسات التي تقيم مخزوناتها بالتكاليف المعيارية لسنوات عديدة، تستطيع في هذه الحالة معرفة الانحرافات في نهاية السنة، بعد معرفة التكاليف الحقيقية لعناصر المخزون. والتي تقوم بها طريقة التكاليف الحقيقية، أما طريقة **LIFO** فغير مسوحة في الحسابات الاجتماعية، غير مسموح في الحسابات المجمعة.[1]

5) أثر الأخطاء في حساب وتقييم المخزون:

عرفنا أن المخزون يعتبر أكثر الأصول المتداولة أهمية في معظم المؤسسات، ونظرا لكبر حجم قيمة هذا الأصل فإن الخطأ في حساب تكلفته أو بالأحرى تقييمه قد يؤدي إلى عدم سلامة المركز المالي وعدم الدقة في قياس صافي الربح (النتيجة). فحدوث خطأ في المخزون سيؤثر بدوره على بعض عناصر قائمة المركز المالي مثل مجموع الأصول والأصول المتداولة، ورأس المال العامل، وحقوق الملكية. كما أن هذا الخطأ يؤثر أيضا على عناصر أساسية في قائمة الدخل مثل تكلفة البضاعة المباعة أي المبيعات وإجمالي الربح وصافي ربح الفترة أو النتيجة. ومن الأهمية أن ندرك أن مخزون آخر مدة للفترة هو نفسه مخزون أول مدة للفترة التالية. ويعني ذلك أن قائمة دخل السنة التالية ستكون أيضا غير صحيحة بمقدار الخطأ الذي حدث في تقييم مخزون الفترة السابقة.[2] ولهذا لابد من إستخدام طرق محاسبة تسيير فعالة لحساب تكاليف المخزون والحرص على تقييم المخزون بالأدوات الملائمة والمسموح بها.

---

[1] C.Maillet Baudrier et A.Le Manh, **« Normes comptables internationales IAS/IFRS »,** edition BERTI, alger , 2007, p71.

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المالية المتوسطة –القياس والتقييم والافصاح المحاسبي، ج1**، دار الجامعية الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000، ص343

الفرع الثاني: القوائم المالية في حالة تغير السياسة المحاسبية:

من خلال معايير الابلاغ المالي الدولية "**IFRS**" فإنه يمكن للمؤسسة تقديم قائمة الدخل (حسابات النتائج)، وذلك من خلال تصنيف حسابات التسيير إما حسب الوظائف أو ترتب حسب طبيعتها (أنظر الملحق3-2)،[1] لكن ينبغي على المؤسسات التي تقدم هذه القائمة حسب الوظيفة، تقديم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء، وخصوصا مخصصات الإهلاك والمصاريف الخاصة بالعمال. وتعتبر قائمة الدخل ثاني أهم عنصر من عناصر القوائم المالية في فرنسا وكذلك الجزائر. وتعبر عن آداء المؤسسة، ولكن تختلف كيفية عرض هذه القائمة حسب المعايير المحاسبية، أما النظام المحاسبي الفرنسي يصنف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة بالنسبة للحسابات المجمعة، أما الحسابات الفردية تصنف حسب طبيعتها. والنظام المحاسبي الجزائري يستخدم تصنيف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف.[2]

يجوز للمؤسسة تغيير السياسة المحاسبية التي تخص طرق تقييم المخزون فقط عندما يكون التغير في السياسات المحاسبية كالتالي:

إذا قامت المؤسسة بتغيير نظام محاسبة التسيير ، أو أحد طرقها لتقييم تكاليف المخزون كالانتقال من مبدأ محاسبي غير مقبول كطريقة الوارد أخيرا صادر أولا[(*)] **(LIFO)**، إلى مبدأ محاسبي مقبول عموما كطريقة الوارد أولا صادر أولا **(FIFO)**، (كون أن الطريقة الأولى تقوم

---

[1] شعيب شنوف، **مرجع سابق**، ص ص (107-108).

[2] EL BESSEGHI MOURAD, **Les stocks selon les normes IAS IFRS et le SCF,** derahmoun Hilal. Séminaire: «Système comptable algérien et normes IAS/IFRS ». Université SAAD DAHLAB - BLIDA**.** Faculté des Sciences Economiques et Sciences de Gestion, algérie 16-17-18 Novembre 2009.

[(*)] طريقة الداخل أخيرا يخرج أولا **(last-in first-out)**: وهو أن السلع حديثة الشراء تسحب (نظريا) من المخزون أولا ومن ثم ترتكز تكلفة السلع المباعة على تكلفة المشتريات الجديد (أي أن البضاعة المقتناة حديثا تباع أولا), على حين أن قيمة المخزون عند نهاية الفترة ترتكز على أقدم السلع المتوفرة، هذه الطريقة غير مسموح باستخدامها حسب المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي؛

بتضخيم التكاليف وهي غير مسموح بها) أو الانتقال من تقنية لحساب التكاليف إلى تقنية أخرى، مما يستوجب الإفصاح عن تأثير هذا التغير على الأرقام الخاصة بالفترة المحاسبية الجارية والواردة بالقوائم المالية. ويتم الإفصاح عن هذه التسوية في قائمة الدخل للفترة الحالية، ويطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 **(IAS2)**، استخدام واحد من الأساليب المحاسبية الأخرى لتقدير تكاليف المخزون من غير طريقة **LIFO** ويطلق على مثل هذا التغيير بالتغيير الإجباري أو الإلزامي.

ويعتبر هذا النوع من الإفصاح مهم جداً خاصة للشركات المساهمة التي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية. حيث أن هناك من يرى أن التغيرات في صافي الربح – الناتجة عن التغير في الطريقة المحاسبية – لا تؤثر بدرجة مهمة على السعر السوقي للسهم إذا تم الإفصاح عنها.

وينتج عن تغيير السياسة المحاسبية التزويد بمعلومات موثوقة وأكثر ملاءمة في القوائم المالية عن آثار العمليات أو الأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويكون ذلك بالتغير من سياسة محاسبية معينة إلى سياسة محاسبية مسموح بها في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مثل التغير من أسلوب **FIFO** إلى أسلوب التشخيص المحدد في تقدير تكلفة المخزون، ويطلق على هذا التغير بالتغير الاختياري.[1] كما يجب أن تكون المعلومات المندرجة في القوائم المالية موثوقة وقابلة للمقارنة، خاصة وأنه يتم الحديث عن معلومات تم إعدادها بناء على أسس مختلفة مما ينفي تحقق الاتساق الذي يؤدي إلى قابلية القوائم المالية للمقارنة، ولتحقيق هذه الغاية فإنه يجب إعادة تصوير القوائم المالية المعروضة بأثر رجعي وفقا للسياسات المحاسبية الجديدة. وعندما تتأثر قائمة الدخل بالتغيرات الحادثة في تغير طرق

---

[1] خالد جمال الجعارات، **مرجع سابق**، ص87.

وأساليب تقييم أو تقدير التكاليف، ففي هذه الحالة يحدث تغير في القوائم المالية الأخرى.

ويرتكز النشاط الأساسي في المؤسسات الصناعية على استخدام عناصر التكاليف الثلاثة (المواد المباشرة، والأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة) في العملية الإنتاجية والتي تنعكس في شكل منتج نهائي قابل للبيع،[1] وبالتالي تظهر قائمة الدخل للمؤسسات الصناعية حسب النظام المحاسبي المالي حسب الوظيفة أحسن من تصنيف الأعباء حسب الطبيعة، خاصة إذا إستعملت المؤسسة محاسبة التسيير ففي هذه الحالة يمكنها إدماج المحاسبتين (المالية والتسييرية).

الفرع الثالث: نظرة النظام المحاسبي المالي لمحاسبة التسيير:

يعد تقييم المخزونات أحد أهم أساس الربط بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير على الرغم من وجود مؤسسات خدمية لا تحتوي على مخزونات تتوفر على المحاسبتين وتقوم بالربط بينهما من خلال تقييم أو قياس موضوع التكلفة. ولكن النظام المحاسبي المالي ركز على تقييم المخزونات كموضوع للتكلفة. حيث تقيم المخزونات في هذه الحالة بتكلفة الاقتناء أو الانتاج مع تطبيق قاعدة الحذر عندما تكون القيمة الحالية في تاريخ إقفال الحسابات (أو قيمة الجرد) أقل من سعر التكلفة، وهنا يتم وضع مؤونة للانخفاض الحاصل. فتكاليف الاقتناء والإنتاج تقدم من قبل محاسبة التسيير. كما أن القانون الجبائي وقانون المحاسبة في هذه الحالة يعاقبان على الانحراف الحاصل في محاسبة التسيير. ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال من أجل تبرير الحسابات وبأكثر خصوصية قيمة المخزون، يتم فرض على المؤسسات إمساك محاسبة تسيير مدمجة بالمحاسبة المالية أو منفصلة عنها. هذا الدمج (أي تطبيق محاسبة التسيير بالموازاة مع المحاسبة المالية) هو الوحيد القادر على تقديم كل الضمانات القانونية والدقيقة والصادقة وبالتالي

---

[1] الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، **مرجع سابق**، ص18

تحقيق المصداقية وتوفير الشفافية، كما تسمح بمراقبة الحسابات لتجنب التوزيعات الافتراضية لأرباح الأسهم وتساعد في المستقبل في تحديد الوعاء الضريبي.

وفي الجزائر وعلى الرغم من إعداد النظام المحاسبي المالي والذي كُيِّفَ حسب معايير المحاسبة الدولية والمتضمن قائمة للحسابات تشبه إلى حد كبير المخطط المحاسبي العام الفرنسي **(PCG)**، إلا أنه لم يتطرق لمحاسبة التسيير نظرا لعدم إحتواء معايير المحاسبة الدولية معايير خاصة بهذا الجانب، ولكن المتفحص للنظام المحاسبي المالي حسب القرار الصادر عن وزارة المالية المؤرخ في 26 جويلية 2008، يلاحظ أنه في النقطة 2.123 بالصفحة 13 وبالقسم 3 الخاص بالمخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ، نجد أن القرار أشار إلى طرق حساب التكاليف بعد ذكر أنواع التكاليف وما تضمنته كتكاليف الشراء والإنتاج (التحويل)، حيث نصت الفقرة كالتالي "تحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف الموحدة القياسية أو التكاليف المعيارية) التي تتم مراجعتها بإنتظام تبعا للتكاليف الحقيقية"[1]. مما يعني تحديد تكاليف المخزونات بطريقة التكاليف الحقيقية (إحدى طرق التكاليف الكلية) أو بطريقة التكاليف المعيارية مع تصحيحها وفقا للتكلفة الحقيقية، أي أن يتم تقييم المخزونات بكيفية أكثر عدالة ممكنة، فالتقييم بالتكلفة الحقيقية يستلزم الشفافية[(*)] والمصداقية في التطبيق لإظهار حقيقة الأعمال مع مراعاة مبدأ الحذر، وفي هذه الوضعية لم يبقى أي شك بأن ما

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "**القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**"، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص13.

[(*)] مبدأ الشفافية من المبادئ المحاسبية المهمة التي لم تلقى القبول العام نظرا لخوف الكثير من الشركات العالمية والتي في طور المنافسة من ظهور إستراتيجيتها للغير كما يحدث في للمؤسسات في الولايات المتحدة، نظرا لتطبيق هذا المبدأ مما يجعل الكثير من المؤسسات تتعرض للافلاس. **أنظر المرجع:**
pierre lasségue, **Gestion de l'entreprise et comptabilité**, 11éd, daloz, paris, 1996, pp(263-264).

تقوم به محاسبة التسيير هو شرط أساسي وضروري من أجل تطبيق الشفافية والمصداقية، والذان تدور حولهما التقارير المالية من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وكدليل على هذا الولايات المتحدة على سبيل المثال. فكيف يمكن التوصل إلى تكاليف المخزونات الحقيقية أو المعيارية إن لم يكن هناك نظام لمحاسبة التسيير، خاصة إذا كانت المؤسسة تقدم عدة منتوجات أو خدمات؟

كما نجد في النقطة 4.112 بالصفحة 7 من نفس القرار "تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة. تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط أقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية) عند تحديد إنتاج الأصل"[1]. وهنا نتساءل كيف يمكن حساب تكلفة إنتاج السلع والخدمات إن لم تحتوي المؤسسة على نظام لمحاسبة التسيير، إلا في حالة واحدة وهي المؤسسات التي تنتج منتوجا أو خدمة واحدة، وهذا نادرا ما نجده في المؤسسات المصغرة (**Micro entreprise**)، التي لا تستطيع حتى تحمل تكاليف نظام محاسبة التسيير .

وفي الصفحة 39 من نفس القرار تحت الفصل 8: محتوى ملحقة الكشوف المالية وتحت عنوان: "مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية وحسابات النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة"، نجد أن القرار مهتم بما تحققه المؤسسة من رقم أعمال حسب فئات الأنشطة وحسب الأسواق الجغرافية، ويعتبرها مكملات ضرورية للإعلام يتضمنها الملحق (الإيضاحات) وهي متعلقة بالنتيجة وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال

---

[1] **نفس المرجع**، ص7.

الخاصة.[1] والسؤال المطروح هنا، "أليس من الأولى أن تعرف المؤسسة ماهي تكلفة كل نشاط أو كل منتوج حسب المنطقة الجغرافية؟ ماهو الهدف من بناء إستراتيجية المفاضلة أو تقليص التكاليف إذا كان من غير الممكن معرفة التكلفة أولا وقبل كل شيء، أم أن الأمر مرتبط بالغرض الجبائي".[2]

ويتضح لي من خلال هذه النظرة على النظام المحاسبي المالي، أنه ينصح ويوجه المؤسسات بطريقة غير مباشرة إلى وضع وتطبيق نظام محاسبة التسيير لما يعود بالنفع على المؤسسة(*) أولا وبدرجة أهم على مستخدمي المعلومات.

حيث يقوم مستخدمي المعلومات من مستثمرين ودائنين بتحليل صافي دخل المؤسسة لأنه يستخدم كمؤشر لقدرتها على بيع السلع أو تأدية الخدمات ومعرفة الشيء الذي يرفع من تكلفة البضاعة المباعة ومصاريف التشغيل، ويقوم المستثمرون بشراء أسهم المؤسسة عندما يعتقدون أن المكاسب المستقبلية سوف تنمو وتزيد، وبالتالي سوف تؤدي إلى أسعار أعلى للأسهم، ويقوم المقرضون أيضا بتحليل المكاسب المستقبلية للمؤسسة للتعرف على مصادر إعادة سداد القروض.[3] فإذا قامت المؤسسة بإستعمال تقنيات محاسبة التسيير خاصة تلك التي تقوم على تخفيض تكلفة المنتج سيُقْبِلُ كل من المستثمرين والمقرضين على هذه المؤسسة.

---

[1] بالاعتماد على: الجمهورية الديمقراطية الشعبية، "**القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها**"، مرجع سابق، ص39

[2] درحمون هلال، "**المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعدة على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية**، مرجع سابق، ص274.

(*) والتساؤل في هذا عما إذا كان النظام المحاسبي المالي تم إعداده بالاشتراك مع المؤسسات أم أنها إستدعيت لتعلم طريقة التطبيق فقط كما هو الحال عند إعداد المخطط المحاسبي الوطني (**PCN**) سنة 1975 ؟!.

[3] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية (أسس الإعداد والعرض والتحليل، الغش في التقارير المالية...)**، مرجع سابق، ص ص(123-124).

وبموجب التطبيق المعاصر للمحاسبة فإن المؤسسات تقوم على تقديم المعلومة المالية التي تحقق رغبة المستخدم، أي حقيقة الأعمال التي تدرج في تقرير حذر للغاية قد يجعلها موضوع إنتقاد. [1]

من خلال التعاريف والأهداف المذكورة في إطار تقييم المخزون، إما وفقا لمعيار المحاسبة الدولية، وهو ما يؤكد على حقيقة أن المخزون يتم تقسيمه بأعدل طريقة ممكنة، أو وفقا للتنظيمات الجزائرية، بما في ذلك القرار المؤرخ في: 2008/07/26، الأمر الذي يتطلب تقييم المخزونات بالتكلفة الحقيقية، أو كمحتوى مبدأ المصداقية الذي يؤكد على حقيقة الأعمال في ظل مبدأ التحفظ. نستنتج أنه لا يوجد أي شك في أن محاسبة التسيير شرط لا بد منه لتطبيق هذا المبدأ، وبالتالي يشكل المحور المركزي في أي تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية، وكدليل على ذلك الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال.

ولكن الأكثر أهمية هو مطالب التنظيمات الوطنية والدولية، فيما يخص موضوع تقييم المخزونات، التي تطالب بالشفافية الكاملة في عرض التقارير المالية. والسؤال المطروح في هذه الحالة، ما هو الاجراء المتبع من أجل الاجابة على هذا المطلب؟ بكل بساطة هو إمساك محاسبة التسيير. كما نعتقد أنه حان الوقت لإعطاء نظرة جدية لعرض مشروع قانوني يطالب المؤسسات الاقتصادية خاصة الكبيرة منها، بمسك محاسبة تحليلية مدمجة أو مستقلة من أجل ضمان تطبيق جيد للنظام المحاسبي المالي الجزائري، وكذلك الحصول على معلومات أو تقارير مالية أكثر شفافية ومصداقية. [2] مع الحفاظ على بعض المعلومات السرية التي قد يؤدي كشفها إلى الاضرار بصالح المؤسسة.

---

[1] Hilal DERAHMOUNE, **Le rôle de la comptabilité analytique dans l'application du principe de sincérité**. Cas d'évaluation des stocks selon le SCF et l'IAS 2,Op.cit, pp(7-8).

[2] Loc.cit.

المطلب الثالث: دور محاسبة التسيير في إظهار شفافية التقارير المالية:

يعد المستثمرين الحالين والمحتملين أهم مستخدمي التقارير، حيث يهدفون للحصول:[1]

- على المعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قرارات شراء أو بيع أسهم المؤسسة، وتحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغير في أسعار أسهم المؤسسة؛
- على المعلومات التي تساعدهم في تقييم كفاءة إدارة المؤسسة وسيولتها ومستقبلها وأسهمها بالمقارنة مع أسهم المؤسسات الأخرى.

وقد تحتاج هذه الفئة لمعلومات أخرى لا توفرها التقارير المالية لاتخاذ القرار، ويتم الحصول عليها من مصادر أخرى، مثل: الأوضاع الاقتصادية والسياسية، وكذلك الأوضاع الصناعية للمنتجات...، وقد ورد في الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية أن المستثمرين هم الجهة التي تزود المؤسسة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملا للمخاطر، وبالتالي فإن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي التقارير المالية من المعلومات.

كما لا يمكن تلبية جميع ما يحتاجه مستخدمي التقارير المالية، فالمعلومات المنشورة تغطي الأحداث الماضية بينما يحتاج المستخدم لمعلومات مستقبلية أيضا. كما أن ما يعرض بالقوائم المالية هي معلومات مالية في حين يحتاج المستخدم للعديد من المعلومات غير المالية والإضافية.[2] ولهذا كان من المستحسن تدعيم التقارير المالية بمعلومات من محاسبة التسيير لزيادة ثقة المستخدم في المعلومات المقدمة.

الفرع الأول: دور محاسبة التسيير في إيضاح أرباح المؤسسة:

إن الهدف الأساسي للمحاسبة المالية، هو توفير معلومات مفيدة لمستخدميها في التنبؤ

---

[1] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص ص(4-5).

[2] **نفس المرجع**، ص ص(5-6).

بأداء المؤسسة، وقد حظي عرض التقرير عن الأرباح كأساس لاتخاذ قرارات المستثمرين بتوثيق جيد، فهو يساعد المجتمع الاقتصادي بطرق مختلفة، حيث يستخدم الربح ضمن عمله فيما يلي:[1]

- يستخدم كأساس لأحد أهم الأشكال الرئيسة للضرائب؛
- يستخدم في التقارير المالية كمقياس لنجاح عمليات المؤسسة؛
- يستخدم كمعيار لتحديد مدى توفر التوزيعات؛
- يستخدم من قبل السلطات المشرفة على معدلات التسعير في بعض الصناعات لبحث ما إذا كانت هذه المعدلات عادلة ومعقولة؛
- يستخدم كمرشد للقيمين المكلفين بتوزيعه على المستفيدين من خدمات الأصل على مدى حياته مع المحافظة على أساس الأصل لمن يؤول إليهم؛
- يستخدم كمرشد لإدارة المؤسسة في تسيير أعمالها.

إن قيمة المؤسسة ترتبط بأرباحها الحالية والمستقبلية، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية، إلى أن غرض المحاسبة المالية هو توفير معلومات لمستخدمي القوائم المالية، وأكد أن المعلومات المتعلقة بأرباح الشركة توفر مؤشرا أفضل عن الأداء مما توفره المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية. كما أن السعر السوقي لأسهم المؤسسة يرتبط بالأرباح وتدفقاتها النقدية المستقبلية، فإذا تجاوزت أرباح المؤسسة الفعلية تقديرات المحللين الماليين، تكون هناك أرباح مفاجئة ويرتفع سعر السهم، أما إذا كانت المفاجأة سلبية يحدث العكس. ويتفق الاقتصاديون بشكل عام على أن هدف قياس الربح هو تحديد مدى التحسن الذي طرأ على المؤسسة خلال فترة زمنية،

---

[1] ريتشارد وشرويدر و مارتل كلارك وجاك كاثي، "**نظرية المحاسبة**"، ترجمة: خالد على أحمد وإبراهيم ولد محمد فال، ط1، دار المريخ للنشر، الرياض–المملكة العربية السعودية، 2006، (بتصرف)، ص ص(173–176).

وبالتالي ركزوا على تحديد الربح الحقيقي.[1] حيث يهتم المحللون الماليون، وكذلك مستخدمو القوائم المالية بجودة الأرباح التي تفصح عنها المؤسسة، لأنها تمكنهم ليس من تقييم أدائها في الماضي فقط، بل أشارت الأبحاث إلى وجود أثر للأرباح المحاسبية المفصح عنها (المنشورة) على أسعار الأسهم، وإن كان هذا الأثر ضئيلا جدا. فالأرباح تتأثر بسياسات وطرق الاعتراف بها، وكذلك الحاجة إلى مقابلة الايرادات بالمصروفات في الفترات المحاسبية بذاتها، وهذا قد يقلل من أهمية الأرباح كمؤشرات مالية. ولمعالجة العيوب الناتجة عن الربح المفصح عنه، ومساعدة المؤسسة في التقريب بين أرباحها الاقتصادية، فإنه يجب على مستخدم القوائم المالية تقييم جودة أرباح المؤسسة.

يبدو أن السوق أصبح حاليا ينظر إلى مكونات أرقام الربح بحذر أكبر. فعدم مقابلة التقديرات المتوقعة للأرباح، حتى ولو بفارق ضئيل، تؤثر بشكل كبير على أسعار أسهم المؤسسة، وبالتالي إذا كانت المؤسسة تتوقع أن يكون للبند أثر سلبي مادي على سعر سهمها يجب عليها عندئذ الافصاح عنه.

وقد تلجأ المؤسسة إلى إدارة الأرباح بإستخدام ممارسات محاسبية مضللة تعظم الغش عن طريق الاعلان عن المزيد من الأخبار السيئة في محاولة لزيادة الأرباح مستقبلا. فكلما كان التركيز على المنافع الداخلية أكبر كلما كانت مخاطر الغش أكبر.[2]

- **تحقيق الأرباح من وجهة نظر محاسبة التسيير:** تسمح قائمة الدخل للمستخدمين بتقييم الآداء الحالي للمؤسسة، وتقدير أدائها المستقبلي والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية. ومن المهم للأغراض التحليلية وتقييم جودة الأرباح أن يفهم المستخدمون ويكون بمقدورهم تحديد بنود الايرادات والمصروفات التي يرجح أن تستمر مستقبلا (الأرباح التي يمكن تأكيدها) وتلك التي لن تستمر

---

[1] **نفس المرجع**، ص ص(173-176).

[2] **نفس المرجع**، ص ص(202-208).

(المكونات المؤقته)، ولهذا السبب يعتبر التمييز بين الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التشغيلية، والايرادات والمصروفات والمكايسب والخسائر غير التشغيلية مهما جدا. ويركز التحليل المالي لقائمة الدخل على الأداء التشغيلي، وذلك بالتركيز على المسائل التالية:[1]

1- ماهي المصادر الأساسية لإيرادات المؤسسة؟

2- ماهو مدى إستقرار إيرادات المؤسسة؟

3- ماهو هامش الربح التشغيلي للمؤسسة؟

4- ماهي العلاقة بين الأرباح والسعر السوقي لأسهم المؤسسة؟

5- ماهو دور محاسبة التسيير في معرقة الأرباح؟

1- مصادر الايرادات: تعتبر المؤسسات الكبيرة على درجة عالية من التنويع، وهو مايعني أنها تبيع مجموعة كبيرة ومختلفة من المنتجات، ويتمتع كل واحد من هذه المنتجات بمعدل ربحية مختلف، ونمط مختلف، ودرجة مخاطرة مختلفة، وإذا كانت المؤسسة تحقق إيرادات من عميل أو منتج واحد بنسبة تساوي أو تزيد على 10% من إجمالي ايراداتها، عندئذ يجب الافصاح عن هذه الحقيقة. ويتطلب التحليل المالي للمؤسسات ذات التنويع مراجعة كاملة لأثر جميع خطوط النشاط على الشركة ككل.

2- مناقشة وتحليل الادارة: يمكن لجزء مناقشة وتحليل الادارة في التقرير السنوي للمؤسسة، أن يوفر معلومات مفيدة حول مدى استقرار الأرباح، وتطلب لجنة تداول الأوراق المالية من المؤسسات، الافصاح عن أي تغيرات أو التغيرات المحتملة في الايرادات والمصروفات للمساعدة في تقييم الانحرافات بين الفترات، وتشمل الأمثلة على هذه الافصاحات، التغيرات المتوقعة في

---

[1] **نفس المرجع**، ص ص (246-250). (بتصرف)

الايرادات والمصروفات، والعوامل التي أدت إلى زيادة أو نقص الايرادات والمصروفات، والاتجاهات التي لا توضحها مراجعة القوائم المالية،

3- **تحليل هامش الربح:** ويرتكز تحليل هامش ربح الشركة على تفسير الاختلافات أو التباين في المبيعات، وتكلفة المنتجات المباعة وأثرهما على هامش الربح، ويمكن تعزيز هذا التفسير بفصل هذه المكونات في أرقام منفصلة، وتنشأ التغيرات في هامش الربح عما يلي:

1- التغير في حجم المبيعات؛

2- التغير في أسعار الوحدات المباعة؛

3- التغير في تكاليف الوحدة الواحدة.

4- **تحليل صافي الربح:** لوحظ من خلال استطلاع رأي المساهمين في سوق المال أنهم يهتمون بتقييم مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، وحالة عدم التأكد من هذه التدفقات، وأن الأرباح المحاسبية تعد ذات فائدة أكبر من معلومات التدفقات النقدية في القيام بهذا التقييم. وقد تناول الباحثون في المحاسبة العلاقة بين أرباح المؤسسة وأسعار أسهمها، وقد وجدوا أن المستثمرين مهتمين أكثر بشكل دخل المؤسسة الذي يمكن تأكيده والحفاظ عليه، وبصفة خاصة الدخل أو الربح من العمليات المستمرة (بيع المنتجات أي الأشطة التشغيلية).

5- **دور محاسبة التسيير في معرفة حقيقة صافي الربح:** تعمل محاسبة التسيير على حساب التكاليف الحقيقية للمنتجات وتحديد أسعار بيعها، بهدف تحقيق هامش ربح يرفع من صافي الربح من الأنشطة الرئيسة للمؤسسة، فإذا كانت الأسواق المالية والمساهمين فيها يتأثران بحقيقة الأرباح المفصح عنها، وأنه من الواجب على المؤسسة كما ذكرت سابق أن تفصح عن الأرباح المحققة من بيع منتجاتها، فلزاما على المؤسسة أن تحسب قيم وتكاليف وأسعار هذه المنتجات بطريقة عادل ومعرفة التغير فيها من خلال إستخدام نظام محاسبة التسيير.

الفرع الثاني: الاختلاف بين الشفافية والاستراتيجية:

إن حتمية الشفافية المالية التي نتكلم عنها كثيرا اليوم أصبحت محدودة، حيث لايمكن لكل مؤسسة التصريح بها لمنافسيها، مورديها وزبائنها، وموظفيها، وحتى المساهمين في تأسيسها. فلا يمكن للنظام الرأسمالي التخلي عن تماثل المعلومات بين المتعاملين، التي تمثل أحد الركائز الرئيسة، بغض النظر عن حتمية إخفاء العلاقات الاجتماعية.

هذه العملية التناقضية تمثل في نفس الوقت المعضلة والإلهام الذي يستلهم منه المصممون والمحاسبين المقننين كيفية تنظيم الشفافية المالية من جهة، بطريقة تجعل المحاسبة تبدو كما يقال "حقيقة" وتسمح لمسيري المؤسسات من تبرير واثبات انتمائهم لها، ومن جهة أخرى تقليل نسبة الغموض بإخفاء ما هو معلوم لدى المسيرين وحدهم.

يمكن القول أن فن التصميم "**design**" المحاسبي يحمل إبداعا جديدا يتمثل في تصميم وتطوير إمكانيات البحث عن "المناطق الرمادية" والتي من خلالها يمكن للمحاسب ايجاد هوامش التشغيل والتغيّر وكذلك المرونة الضرورية لانجاز وإيجاد النتيجة المطلوبة.

وهكذا تمكن المقننون الدوليين التابعين للجنة المعايير المحاسبة الدولية (**IASC**) من تغيير الاتفاقيات الموجودة وجرد المفاهيم الجديدة، وهذا كان أحسن إجابة على الاحتياجات المالية للاقتصاد.

يجب أن تظهر السجلات المحاسبية كل ماهو مخبؤ فيها من البيانات، وتخفي بعضها في نفس الوقت، كما تظهر كيف ومن أين تجلب المؤسسة مواردها المالية، لأن هذه الوظيفة مطلوبة من مقدمي رأس المال، ولهم كل الحق في ذلك، ولكن في نفس الوقت تحتاج المؤسسة الرأسمالية التنافسية ومن حقها أن تحافظ على أسرار معينة لتظل قادرة على المنافسة، ما يسمى عموما "بسر الأعمال".

فتكاليف المنتجات المباعة هي على سبيل المثال معلومة سرية يجب حمايتها والحفاظ على سريتها من قبل محاسبة تسيير. ولكن بشكل عام المحاسبة المالية يتم تنظيمها على هذا المنوال من قبل مختصين في التحليل المالي من أجل إعادة العمل بالحسابات وترجمتها وجعلها تتحدث عن نفسها.[1]

ولكن لا يمكننا أن ننسى أنه مهما كانت الاستراتيجية المتبعة في المؤسسة سرية ولا يمكن الافصاح عنها، إلا أن هناك بعض الاسترتيجيات التي يجب أن تكشف لمستخدمي المعلومات والتقارير المالية للمؤسسة خاصة المساهمين، وهذا نظرا لأن اخفاءها قد يؤدي إلى الاضرار بمصالحهم، بل قد تستفيد منها أطراف داخلية لمصالحها الشخصية كإخفاء حقيقة الربح المحقق من خلال بيع المنتجات عن طريق تضخيم التكاليف ليظهر لقارئ القوائم المالية أن المبيعات قد حققت نتيجة أقل. أو إظهار أرباح أكبر من خلال بيع أحد الأصول كآلة مثلا للحصول على تمويل، فتزداد الأرباح هذه السنة لتنخفض في السنة المقبلة بسبب ضعف الانتاج من بيع الآلة. فكل هذه المعلومات وغيرها لابد أن تفصح عنها المؤسسة للغير ولا يمكن إعتبارها سرية.

الفرع الثالث: تأثير تطبيق محاسبة التسيير على التقارير المالية:

تعد التقارير المالية المنتج النهائي للمحاسبة المالية، هذه المعلومات يتم الافصاح عنها ليقوم العديد من اصحاب المصالح بإستخدامها، حيث يختلف الطلب على المعلومات حسب رغبة كل مستخدم. فكل واحد يود التفرد بالمعلومات لتحقيق ميزة أو أرباح، وقد تستغل بعض الأطراف الداخلية معلومات سرية لتحقيق أرباح شخصية، وهذا ما يضر بمصالح الأطراف الخارجية

---

[1] Hilal DERAHMOUNE, **les IFRS l'art de montrer tout en cachant**, (Hilal DERAHMOUNE) séminaire Le cadre conceptuel du nouveau système comptabile financière et les mécanismes appliqués Selon les normes comptables internationales (IAS/IFRS), faculté des sciences économiques et sciences de gestion, UNIVERSITE SAAD DAHLEB –BLIDA, Algérie, 16-17-18 /11/2009.

للمؤسسة، ومن بين هذه المعلومات ما يخص تكاليف المخزونات (المواد، المنتجات...) والمبيعات والنتيجة، والأصول المعدة للاستغلال (كالاستثمارات المصنعة من طرف المؤسسة لتستغلها مثل معدات مكتب أو آلات...) وغيرها من البنود التي تعد عناصر أساسية في القوائم المالية، وقد يؤدي القياس أو التقييم الخاطئ لتكاليف المخزونات إلى تضليل مستخدمي المعلومات، وهنا يأتي دور محاسبة التسيير التي تقوم بحساب تكاليف الحقيقية للمخزونات وحساب الأرباح.

وقد إنتشر تطبيق نظام محاسبة التسيير ليصل إلى العديد من الشركات في مختلف المجالات، ورغم هذا إلا أنه مازال اختياريا في الدول الفرانكفونية، في حين يعد إجباريا في بعض الدول الأنجلوسكسونية، ولعل مع وجود مشاكل في الشفافية قد يجعل هذه الدول (الفرانكفونية) تجبر المؤسسات على تطبيقه والاختيار بين نظام محاسبة تسيير مدمج بالمحاسبة المالية أو مستقل عنها كما أشرت سابقا.

وعلاوة على ذلك، فإن الهدف من التوحيد هو تسهيل عملية المقارنة بين المؤسسات، هذا الهدف لا يتعلق بمحاسبة التسيير بل يخص الاستعمال الداخلي والنتائج التي ناذرا ما يتم الكشف عنها (أي كشف حقيقة أرباح المؤسسة والعمل داخلها). وقد ظهرت عدة طرق لحساب التكاليف، لهذا ترك الاختيار للشركات الفرنسية ولم تلزم بتطبيق هذه المحاسبة وذلك للمحافظة على سرية العمل، وعدم الكشف عن استراتيجيات المؤسسات، وعلى العكس ففي أمريكا فرضت **US-GAAP**[(*)] (المبادئ المحاسبية المقبولة عموما) مبدأ الشفافية[(**)] والذي يكشف حتى عن

(*) Generally Accepted Accounting Principals

(**) هذا المبدأ صدر في القانون المحاسبي الانجليزي المادة 1، **أنظر المرجع:**

-P.Lasségue, **Gestion de l'entreprise et comptabilité**, 11éd, édition DALLOZ, paris, 1996, pp(263-264).

إستراتيجية المؤسسات وخاصة الشركات المدرجة في البورصة. [1]

وكذلك من بين المبادئ المحاسبية التي كانت مفروضة من قبل المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما نجد مبدأ الدمج بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير ومبدأ الفصل بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير، حيث زاد الاهتمام بإلزامية مسك محاسبة التسيير خاصة بعد قضية إفلاس مؤسسة إنرون الأمريكية، حيث تقوم المؤسسات المطبقة لمبدأ الدمج بين المحاسبتين بإصدار تقارير مالية موحدة أما المؤسسات التي تعتمد مبدأ الفصل بين المحاسبتين فتقوم بإصدار تقريرين منفصلين لكل من المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير.

الفرع الرابع: أثار الأخطاء في تقويم المخزون السلعي على القوائم المالية:

قد يحدث أحيانا أخطاء عند تقويم المخزون السلعي في تاريخ اعداد القوائم المالية. إن هذه الأخطاء قدر ترجع إلى الأسباب التالية:[2]

- إرتكاب أخطاء عند القيام بجرد المخزون أو تسعيره بشكل غير صحيح؛
- حدوث أخطاء تتعلق بملكية البضاعة في الطريق، فقد تقوم المؤسسة بإدراج بضاعة في الطريق ضمن مخزونها السلعي بشكل غير صحيح بسبب عدم انتقال ملكيتها بعد إلى المؤسسة.

إن الأخطاء في المخزون عند حدوثها فإنها تؤثر على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وبالتالي على قائمة التدفقات النقدية وقائمة حقوق الملكية. ويمكن تلخص تأثير الأخطاء كالآتي: [3]

---

[1] بالإعتماد على: **J.Fievez et R.Zaya et J.Pkieffer .Op.cit.**

[2] مسعد محمود الشرقاوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص ص(198-199).

[3] **نفس المرجع**، ص ص(199-202).

1) **الآثار على قائمة الدخل:**[*]

وتظهر آثار الأخطاء في تقويم المخزون السلعي على قائمة الدخل من خلال الجدول الموالي:

جدول 6: الأخطاء في تقييم تكلفة المخزون وأثارها على قائمة الدخل.

الأخطاء في المخزون	تكلفة البضاعة المباعة (مبيعات أو رقم الأعمال)	النتيجة الصافية
مخزون أول المدة بقيمة أقل مما يجب	أقل مما يجب	أكبر مما يجب
مخزون أول المدة بقيمة أعلى مما يجب	أعلى مما يجب	أقل مما يجب
مخزون آخر المدة بقيمة أقل مما يجب	أعلى مما يجب	أقل مما يجب
مخزون آخر المدة بقيمة أعلى مما يجب	أقل مما يجب	أعلى مما يجب

المصدر: مسعد محمود الشرقاوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2009، ص200.

إن أي خطأ في مخزون آخر المدة في الفترة الحالية سوف يترتب عليه أثر عكسي على قائمة الدخل في الفترة المحاسبية التالية. فإذا كان مخزون آخر المدة بقيمة أقل مما يجب في سنة ما فإن مخزون أول المدة في السنة التالية سوف يكون هو الآخر بنفس القيمة الأقل، الأمر الذي يترتب عليه أن يكون صافي الربح في السنة التالية بقيمة أعلى مما يجب أما المجموع الكلي لصافي الربح في الفترتين سيكون صحيحا فالأخطاء تعوض بعضها بعض.

2) **الآثار على قائمة المركز المالي:**

إن أي خطأ في المخزون السلعي آخر المدة على قائمة المركز المالي قد يؤثر على كل من الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والجدول التالي يظهر ذلك:

---

[*] ننوه إلى أن مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة يستخدمان لتحديد تكلفة البضاعة المباعة عند اتباع نظام الجرد الدوري، فالأول كان مخزون آخر المدة في الفترة السابقة، والثاني سيصبح مخزون أول المدة في الفترة اللاحقة، وبالتالي فالأخطاء في المخزون تأثر تأثيرا كبيرا ومباشرا على تحديد تكلفة البضاعة المباعة وصافي الدخل، **تكلفة البضاعة المباعة = مخزون أول المدة + تكلفة البضاعة – مخزون آخر المدة.**

جدول 7: الأخطاء في المخزون السلعي وأثارها على قائمة المركز المالي.

الخطأ في مخزون آخر المدة	الأصول	الالتزامات	حقوق الملكية
مخزون آخر المدة بقيمة أعلى مما يجب	تظهر بقيمة أعلى مما يجب	لا تتأثر	تظهر بقيمة أعلى مما يجب
مخزون آخر المدة بقيمة أقل مما يجب.	تظهر بقيمة أقل مما يجب	لا تتأثر	تظهر بقيمة أقل مما يجب

المصدر: مسعد محمود **الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية**، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص202.

ومن خلال الآثار المترتبة عن الأخطاء في المخزون، يمكن أن نبين أهيمة التقييم والقياس السليم والصحيحة والصادق لتكاليف المخزون، فعدم حساب التكاليف الحقيقية للمخزونات قد يؤدي إلى آثار كبيرة على القوائم المالية وصافي الربح (النتيجة الصافية) كما ذكرت سابقا. حيث يسمح صافي الربح من العمليات، في قائمة الدخل، بالافصاح عن معظم بنود الايرادات والمصروفات ومكاسب وخسائر الفترة، كما يسمح لمستخدمي القوائم المالية أيضا بتقييم نتائج العمليات العادية أو إجمالي الربح حسب احتياجاتهم. وقد نص مجلس معايير المحاسبة المالية على أن هناك حاجة إلى توفير معلومات عن مختلف مكونات الربح، وذلك بسبب أثر اختلاف أنشطة المؤسسة من حيث الاستقرار، والمخاطرة، والقدرة التنبؤية.[1]

ومن خلال أخطاء المخزون تظهر أهمية حساب وقياس تكاليف وأسعار المخزون أو المبيعات، بشكل عادل من خلال إستخدام أدوات محاسبة التسير، لتحقيق أرباح حقيقية في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

الفرع الخامس: أهمية تطبيق محاسبة التسيير كنظام للرقابة على التقارير المالية:

إذا كان التخطيط، التوجيه والرقابة واتخاذ القرارات، تعتمد على نظام محاسبة تسيير متخلف

---

[1] ريتشارد وشرويدر و مارتل كلارك وجاك كاثي، "**نظرية المحاسبة**"، ترجمة: خالد على أحمد وإبراهيم ولد محمد فال، ط1، دار المريخ للنشر، الرياض-المملكة العربية السعودية، 2006، (بتصرف)، ص ص(209-216).

وغير متقدم، ولا يكون نظاما ممتازا لحاسب التكاليف لا يكون بمفرده سببا في أن تتحول المؤسسة إلى منافس عالمي، إلا أن نظام محاسبة التسيير الضعيف يمكن أن يهدم كل مجهودات الأفراد داخل التنظيم لجعل المؤسسة منافسة بحق، ولسوء الحظ فإن نظام محاسبة التسيير في العديد من المؤسسات لم يتواكب مع التغيرات التكنولوجية والمنافسة وظروف السوق وبالتالي فإنها سوف تؤدي إلى التخلف وقد يمنع التقدم. أما إذا كان نظام محاسبة التسيير مصمما جيدا يمكنه أن يرفع من كفاءة أداء المؤسسة، وهذا ما تميزت به أكبر المؤسسات العالمية. [1]

إن تقارير المؤسسات على مسؤوليات الإدارة إتجاه بياناتها المالية، أصبح شرطا رئيسا بعد انهيار الكثير من المؤسسات مثل إنرون وتايكو والمؤسسات أخرى...، وقد اتخذت تصحيحات كبيرة في أسواق رأس المال وهذا راجع لخسارة المستثمرون لجزء كبير من ثرواتهم، وفقدهم الثقة في المؤسسات وكل هذا كامن وراءه نظام الإبلاغ المالي. ولاستعادة الثقة للمستثمرين، يجب إتخاذ الإجراءات التشريعية لزيادة موثوقية الشفافية في التقارير المالية للمؤسسات، ومن بين هذه الإجراءات أو الأنظمة، هو المصادقة على صحة البيانات المالية، وفعالية الرقابة الداخلية.

إن اعتراف الرؤساء التنفيذيين والمدراء الماليين لمسؤولياتهم لإعداد التقارير المالية يزيد الإدراك للعواقب القانونية لتقديم تقارير غير دقيقة أو معلومات مالية احتيالية. ونتيجة لذلك كان لزاما تطبيق نظام للرقابة الداخلية يكون فعالا.[2] ويعد نظام محاسبة التسيير أحد أهم نظم الرقابة الداخلية. ولهذا يرى بعض الخبراء على سبيل المثال، إتباع طريقة التكاليف الكلية لتحديد تكلفة

---

[1] ري إتش جاريسون وإريك نورين، "**المحاسبة الادارية**"، ترجمة: محمد عصام الدين زايد وأحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض–المملكة العربية السعودية، 2008، (بتصرف)، ص28.

[2] Samir M. El-Gazzar, **TRANSPARENCY IN FINANCIAL REPORTING AND INVESTORS' CONFIDENCE: THE CASE OF CEO's AND CFO's CERTIFICATION OF FINANCIAL STATEMENTS IN THE KINGDOM OF SAUDIA ARABIA AND THE U.S.A** [en ligne], New York, Disponible sur: <http://faculty.ksu.edu.sa/hatemrashad/DocLib/Forms/AllItems.aspx>, publier le: March 2006, (consulté le: 08/01/2014),pp(8-9).

وحدة المنتج –عند اعداد التقارير والقوائم المالية للأغراض الخارجية، وكذلك يجب استخدام طريقة التكاليف الكلية لإعداد بيانات الضرائب، أما منهج المساهمة (طريقة التكاليف المتغيرة) يقتصر على استخدامات ادارة المؤسسة.

وأغلبية المحاسبين يوافقون على اتباع طريقة التكاليف الكلية عند اعداد التقارير المالية. وهذا يعني أن غالبية المحاسبين يرون ضرورة اتباع هذه الطريقة لأغراض التقارير الخارجية ويتطلب ذلك أن تحمل كل وحدة انتاج جزء من التكاليف الاضافية الثابتة بالإضافة إلى نصيبها من التكاليف المتغيرة وذلك قبل إعداد المعلومات اللازمة لحملة الأسهم.

والفائدة الكبرى لمدخل المساهمة هنا هو ما يقدمه داخليا لمساعدة الادارة. ولا يوجد مشاكل من استخدام الطريقتين معا، أي استخدام طريقة المساهمة (التكاليف المتغيرة) داخليا وطريقة تحديد التكاليف الكلية خارجيا، كما نشير أنه من السهل اجراء التسويات من صافي الربح (النتيجة الصافية) في ظل كل من الطريقتين، وتعد طريقة التكاليف الكلية أسرع طريقة لتحديد صافي الربح في نهاية السنة لغرض إعداد القوائم المالية. [1]

---

[1] ري إتش جاريسون وإريك نورين، "**المحاسبة الادارية**"، ترجمة: محمد عصام الدين زايد وأحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض–المملكة العربية السعودية، 2008، (بتصرف)، ص394.

خلاصة الفصل:

تقوم المؤسسة بتوفير معلومات مالية وغير مالية تساعد مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ قراراتهم حول تزويد المؤسسة بالموارد الاقتصادية وتحديد نقاط القوة والضعف فيها.

وتعد المخزونات أحد أهم الموارد أو الأصول التي توفر سيولة للمؤسسة، بل تعد النشاط الرئيس المولد للأرباح، ولهذا تلجأ العديد من المؤسسات إلى إدارة الأرباح قصد التلاعب في المخزونات وقد تستغني عن بعض أدوات الرقابة الداخلية أو تستعمل أخرى قصد تغطية الثغرات. فالتغيرات في المخزونات تأثر على قائمة المركز المالي من خلال التغير في الأصول المتداولة ومجموع الأصول، وتأثر على نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة في قائمة الدخل كما سنراه في الفصل التطبيقي، وبالتالي تؤثر على قيمة الأسهم، وهذا ما يقلق مستخدمي التقارير المالية، مما يؤدي بهم إلى اللجوء لوسائل مشروعة وغير مشروعة تجنبا للتقارير المضللة والحصول على المعلومات الموضحة لحقيقة الأرباح المحققة من بيع المنتجات. ولهذا كان ولا بد من تطبيق محاسبة التسيير كنظام للرقابة يعمل على حساب التكاليف الحقيقية للمنتجات، ويمنع من التلاعبات في الأرباح، ومع التوسع في الإفصاح أصبح من المستحسن مسك محاسبة التسيير كنظام مدمج أو منفصل عن المحاسبة المالية نظرا للعلاقة المتبادلة بينهما.

ورغم أن العديد من المؤسسات تعتبر تطبيق نظام محاسبة التسيير هو تدخل في إستراتيجياتها إلا أنه وفي ظل الأسواق المالية والأزمات الاقتصادية وإفلاس كبريات المؤسسات بسبب التلاعب وإخفاء معلومات مهمة عن مستخدمي التقارير المالية، أدى هذا ببعض الدول لإلزام المؤسسات بمسك محاسبة التسيير، قصد إرساء الشفافية في التقارير المالية المنشورة.

الفصل الرابع: قياس أثر تحقق شفافية التقارير المالية في حالة تطبيق محاسبة التسيير في مؤسسة نفطال:

مقدمة الفصل:

الحقيقة الصعبة التي تواجهها الكثير من الشركات في ظل المنافسة ضمن اقتصاد السوق والانفتاح على الاستثمار الأجنبي، أنها تحاول جاهدة لإخفاء وطمس حقائق مهمة وعدم إظهارها في تقاريرها المالية، رغم علمها بأن عدم الافصاح عنها يؤدي إلى عواقب وخيمة، قد تؤثر على الشركة والعمال والمساهمين والمجتمع...، ولكن الشركات في العالم الثالث مضطرة في كثير من الأحيان إلى إخفاء هذه المعلومات ضانة بأنها قد تؤثر على مصالحها، بل قد تتعمد عدم تطبيق بعض أدوات رقابة التسيير لإعتقادها بأن هذه الأدوات تظهر إستراتيجية المؤسسة. ولكن حقيقة الأمر أن عدم استخدامها لأدوات مراقبة التسيير كمحاسبة التسيير، يجعلها غير قادرة على التحكم في التكاليف، ويجعلها غير مهيئة لمنافسة الشركات المتعددة الجنسيات وخاصة الشركات التي تهتم بتخفيض تكاليف المنتجات دون التقليل من جودتها وهذا باستعمال أساليب محاسبة التسيير الحديثة.

وفي هذا الاطار كان لزاما على الشركات الجزائرية أن تواكب المنافسة الشديدة، من خلال معرفة تكاليف المنتجات ومحاولة التقليل منها. فالتطبيق الجيد لمحاسبة التسيير قد يعزز مصداقية وشفافية التقارير المالية المنشورة ويزيد من ثقة المساهمين فيها.

وكمثال على ذلك نجد مؤسسة نفطال المتخصصة في توزيع المنتجات البترولية والتي تعد من المؤسسات الاقتصادية التابعة لمؤسسة سونطراك والتي تهيمن منتجاتها على السوق الوطنية، هذه المؤسسة تعمد دائما إلى تحديث وسائل الرقابة وتعد من المؤسسات الرائدة في تطبيق محاسبة التسيير، وهذا بتطوير أنظمة معلومات خاصة بها، كما تسعى للبحث عن أحسن الطرق للتقليل من

التكاليف قصد تعظيم الربح في ظل احتكارها للسوق الوطنية، فهي تعمل جاهدة لتحضير كيانها لمواكبة المنافسة الداخلية، ولما لا، تصدير منتجتها للأسواق الخارجية.

ففي هذا الفصل سنتعرف على مؤسسة نفطال كإحدى أكبر شركات المساهمة في الجزائر، لنستعرض طريقة حسابها لتكاليف منتجاتها والنتيجة التحليلية (نتيجة محاسبة التسيير)، وبعدها نتعرف على العلاقة بين نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير. هذا، وفي الأخير سندرس التقرير المالي لمؤسسة نفطال، لنعمد إلى تحليل هذا التقرير من خلال إستعمال بعض النسب لنثبت أهمية محاسبة التسيير في المؤسسة وبالأخص في التقارير المالية، ونوضح كيف يساهم تطبيق نظام محاسبة التسيير في زيادة درجة الإفصاح في التقارير المالية أي التوسع في اللإفصاح، ومن ثم زيادة مصداقيتها لدى المساهمين من خلال المعلومات الإضافية المقدمة لهم، وحماية المصلحة العامة للأطراف المستفيدة من التقارير المالية المنشورة وزيادة جودتها وشفافيتها.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة نفطال

إن ميدان المحروقات هو أهم قطاع إستراتيجي في الاقتصاد الجزائري، وهذا ما صير مؤسسة بترولية كمؤسسة سوناطراك قوة اقتصادية لمساهمتها في اندماج الاقتصاد الوطني في سياق الاقتصاد العالمي، وتعد مؤسسة نفطال إحدى فروع هذه المؤسسة، حيث تعد مؤسسة وطنية تعمل في مجال نقل وتسويق المحروقات، وهي أيضا اقتصادية ذات طابع صناعي وتجاري تحت اشراف وزارة الطاقة شأنها شأن مؤسسة سونطراك.

المطلب الأول: شركة نفطال تاريخها، مهامها وإمكانياتها:

في هذا المطلب سنعرض نبذة تاريخية عن مؤسسة نفطال لنعرض بعدها أهم إمكانياتها ومهامها، وكذلك أهدافها الإستراتيجية التي أدت إلى تعدد منتجاتها وبالتالي تعدد مجالاتها الاستراتيجية، والتي ساعدت كثيرا في تحقيق أهدافها المستقبلية وأدت إلى تطورها مع الوقت.

الفرع الأول: لمحة تاريخية

تأسست سوناطراك في عام 1963 وفقا للمرسوم رقم 63-491 المؤرخ في: 31 / 12 / 1963 والتي تمثلت مهامها الأساسية في تأمين نقل وتسويق المحروقات، بعدها تم توسيع نطاق صلاحيتها بمقتضى المرسوم رقم 66-296 المؤرخ في 22 / 09 / 1966 وذلك في مجال البحث، الإنتاج وتحويل المحروقات. وأنشئت المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية **(ERDP)**[*] بمقتضى الأمر رقم 101/81 المؤرخ في 1981/04/06، حيث دخلت في النشاط إبتداء من تاريخ 1982/01/01، وقد كلفت بتكرير وتوزيع المنتجات البترولية.

(*) Enterprise national de Raffinage et de Distribution des produits Pétroliers.

وفي سنة 1983 دمج مشروع غاز البترول المميع[*](**GPL**)، الوقود [**](**CBR**) لشركة سوناطراك في المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية، وفي 1984 أنشئت 48 وحدة توزيع متعددة المنتجات ابتداء من 17 مقاطعة للوقود، زيوت التشحيم والمطاط، 4 مقاطعات للصيانة، جمع وتنظيم العبور في أربع وحدات للموانئ. وفي نفس السنة انحلت المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية، وإنشاء بمقتضى المرسوم رقم 87-189 الصادر بتاريخ 27 أوت 1987، نشاط التكرير تم فصله عن نشاط التوزيع وإنتقلت إلى فرع جديد سمي بـ: نفطاك (NAFTEC). أما نفطال (NAFTAL)[***] فأصبحت فقط تقوم على الأعمال التجارية وتوزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها. وفي 1998غيرت من نظامها الأساسي لتصبح شركة مساهمة برأس مال إجتماعي يقدر بـ 6,65 مليار دج، وهي فرع تابع 100**%** لمؤسسة سونطراك. وإبتداء من تاريخ: 2002/07/29 إرتفع رأس مال الشركة ليصل إلى 15,65 مليار دج.

- تتدخل مؤسسة نفطال في المجالات التالية:

- تقوم بملأ براميل غاز البترول المميع (**GPL**)؛

- تقوم بصياغة الزفت؛

- تقوم بنقل وتوزيع: الوقود تخزين وتسويق، غاز البترول المميع، الزيوت، الزفت، الاطارات الهوائية، وقود غاز البترول المميع (سيرغاز)، بالإضافة إلى منتجات خاصة؛

- عرفت مؤسسة نفطال عدة تطورات منها:

- تم إلغاء مركزية النشاط بالنسبة (المخزونات، المبيعات والزبائن) وإخضاعه للعمل بنظام

(*) GAZ DE PÉTROLE LIQUÉFIÉ.

(**) CRBURAN.

(***) **NAFTAL : NAFT وتعني بترول، و AL وهي الأحرف الأولى من الجزائر، ليصبح الاسم "بترول الجزائر".**

المعلومات والتخلي عن مركزية النشاط (للتكاليف والأسعار)؛

- تم الربط بين بعض وحدات التوزيع للمؤسسة، وهذا تبعا للدراسات الخاصة بـ (تدفق المنتوج)؛
- تم حل بعض المديريات كالوقود، المطاط والزفت، غاز البترول المميع والطيران والملاحة البحرية؛

وما بين سنتي 2002 و 2003، عرفت المؤسسة تطورات أخرى نذكر منها:

- إنشاء نظام محاسبة التسيير، والذي سنتطرق له لاحقا؛
- إعادة تنظيم مقر فرع **GPL**؛
- إعادة تنظيم الهيكل الكلي لمؤسسة نفطال حسب النشاطات الفرعية التالية: فرع نشاط الوقود، فرع نشاط التجاري (التسويق)، فرع نشاط غاز بترول المميع؛
- إنشاء مخبر لمراقبة الجودة على مستوى مناطق الوقود، زيوت التشحيم، والاطارات **(CLP)**[(*)]؛
- تسمية مناطق **GPL** و **CLP** بالمقاطعات "**District**" (أو الوحدات)؛

الفرع الثاني: المهام، الامكانيات والأهداف الاستراتيجية للمؤسسة:

تعتبر مؤسسة نفطال ذات بعد إستراتيجي نظرا لطبيعتها ودورها في الاقتصاد الوطني، ويتأكد ذلك من خلال المهام المسندة لها، والإمكانيات التي تتوفر عليها، وكذلك مجالات نشاطاتها.

1) مهام وأهداف شركة نفطال: إن المهمة الأساسية لشركة نفطال هي توزيع وتسويق المنتجات البترولية سنذكرها لاحقا، ولكن يوجد مهام أخرى تهدف المؤسسة إلى تحقيقها منها:[1]

(*) Carburant Lubrifiant Pneumatique

[1] مصادر مؤسسة نفطال.

- تنظيم وتطوير تسويق وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها؛
- تخزين ونقل كل المواد البترولية على المستوى الوطني؛
- تطوير الهياكل القاعدية للتخزين والتوزيع من أجل ضمان تغطية حاجيات السوق؛
- السهر على تطبيق وإحترام المقاييس المرتبطة بالأمن الصناعي، وحماية المحيط؛
- القيام بدراسات للسوق فيما يخص استعمال واستهلاك المنتجات البترولية؛
- الحرص على الاستعمال العقلاني للمواد الطاقية، مع ضمان صيانة كل تجهيزات المؤسسة؛
- متابعة ومراقبة تطبيق المخططات التي تهدف لتغطية حاجيات السوق الوطنية للمنتجات البترولية؛
- تصميم أنظمة إدماج للمعلومات، والحرص على تطوير أجهزة الإعلام الآلي في إطار مهامها؛
- تحسين كفاءة الموظفين من خلال التكوين المستمر، وتوطيد الشراكة المحلية أو الأجنبية؛
- الوفاء بالإلتزامات الدولية واحترام التشريعات الوطنية في المجال الحفاظ على البيئة، من أجل إدارة النفايات والحد منها، وإعادة تأهيل المواقع الملوثة، وتشجيع الوقود النظيف والطاقة المتجددة.

2) **إمكانيات مؤسسة نفطال:** للقيام بالمهام المنوطة بها مؤسسة نفطال، كان لزاما عليها تجهيز الوسائل والموارد المادية والبشرية المساهمة في توزيع المنتجات البترولية، باستعمال جميع الإمكانيات لتحقيق الأهداف المراد الوصول إليها من خلال المخططات وبرامج.

1. اليد العاملة تقدر بأكثر من 30000 عون موزعة على كامل التراب الوطني، منها 3000 إطار، ترتفع في فصل الشتاء نظرا لزيادة الطلب على المنتجات البترولية لاسيما غاز البترول المميع؛
2. حظيرة السيارات لنقل المنتجات متكونة من حوالي 6850 سيارة مجهزة لنقل الوقود، وهذا لضمان التوزيع بطريقة منظمة وعامة على كافة التراب الوطني كما تضمن تموين الطائرات والبواخر؛
3. شبكة توزيع الوقود وقد جهزت نفطال لهذه المهمة عدة وسائل نتعرف عليها في المطلب الثاني.

ولأداء مهمة التوزيع، تمتلك المؤسسة حظيرة تضم أكثر من 3000 وسيلة نقل للتوزيع من جميع الأشكال، هذه الأخيرة تأمن لها تحقيق التوزيع بنسبة 74 **%** للزبائن، والباقي تأمنه وسائل النقل الخاصة أو من طرف الزبائن أنفسهم.

من جهة اخرى تملك أيضا المؤسسة 07 بواخر تضم في أسفلها مراكز لـ GPL:

- 160 حاوية وقود؛
- 960 عربة حاوية (السكك الحديدية).

أما قدرات التخزين المتاحة للمؤسسة فتتشكل من :

- الوقود (الأرضي، الجوي ، البحري): 800.000 م^3؛
- غاز البترول المميع المعبئ 3,8 مليون قارورة 13 B؛
- قدرات التعبئة **GPL**: 1,2 مليون طن /سنويا؛
- قدرات تحويل الزفت: 400.000 طن /سنويا.
- 67 مركز إيداع للتوزيع وتخزين الوقود والزفت والمطاط؛
- 55 مستودع جوي –بحري؛

- 44 مصنع للتعبئة **GPL**؛
- 59 مستودع **GPL**؛
- 16 وحدة لتحويل الزفت.

أما شبكة توزيع نفطال فتظم:

أكثر من 1755 محطة خدمات، منها أكثر من 284 محطة سيرغاز وأكثر من 118 بنزين دون رصاص، و14550 نقطة بيع لـ GPLp

أما حجم المنقولات لسنة 2012:

فيما يخص GPL :	فيما يخص الوقود:
- السكك الحديدية: 0,052 مليون طن متري؛ - الأنابيب: 1,1 مليون طن متري؛ - بالبواخر 0,6 مليون طن متري؛ - بالطرقات: 3 مليون طن متري.	- السكك الحديدية: 1,7 مليون طن متري؛ - بالأنابيب: 4,5 مليون طن متري؛ - البواخر 3 مليون طن متري؛ - بالطرقات: 10,6 مليون طن متري.

المطلب الثاني: المجالات الاستراتيجية:

تتميز مؤسسة نفطال بنشاطات التوزيع، لهذا تتنوع منتجاتها وتتعدد بذلك فروعها والمتمثلة في: الوقود CBR، غاز البترول المميع GPL، التجاري COM[*]، فمن خلال هذه الفروع يتم بإنتاج وتوزيع المنتجات التالية:

1) الوقود والزيوت، والعجلات المطاطية CLP:

تحظى هذه المنتجات بأهمية كبيرة في مؤسسة نفطال، حيث تتشكل من حافظة منتجات تتضمن 5 أصناف من الوقود، كالتالي نذكرها:

---

[*] COMMERCIAL.

- **الوقود الأرضي:** الوقود بنزين عادي، بنزين ممتاز، بنزين بدون رصاص، غازوال، الغاز والبترول المميع، الكيروزان.
- **الزيوت:** تقوم المؤسسة عبر كامل شبكة التوزيع الموجودة على التراب الوطني بتسويق تشكيلة كاملة ومتنوعة من الزيوت التي تغطي استخدامات كل قطاع صناعي أو سيارات. وتتميز بمواصفاتها التي تحترم كامل معايير الجودة العاملية، ونجد منها: الزيوت زيت محرك البنزين، زيت محرك الديازال، زيت أجهزة التحويل، الشحوم، الزيت الاصطناعي..
- **العجلات المطاطية:** تقوم المؤسسة بتسويق عجلات مطاطية لكل وسائل النقل وخاصة: عجلات شاحنات الوزن الثقيل، الناقلات الصناعية، الزراعية، والدراجات...، وتخضع هذه المنتجات لمراقبة الجودة الصارمة، وهذا لأمن مستعمليها، فهي تمنح لزبائنها بخصوص ذلك ضمانات طويلة المدى ضد كل خلل في الصنع، كما تقوم بتقديم مراقبة تقنية من طرف عمال ذوي كفاءة عالية.

كل هذه المنتجات المخزنة والموزعة من طرف المؤسسة تستجيب لكل معايير الجودة.

2) **غاز البترول المميع GPL:** نتحصل على غاز البترول المميع من خلال معالجة الغاز الطبيعي، تكرير البترول. ومن بين المنتجات المسوقة نذكر:

- **غاز البوتان:** الذي يباع في شكلين قارورة 13 كغ (B13) وقارورة 02 كغ (B02) و قارورة (B03) أي 03 كغ، ووتسوق كذلك على شكل خام؛
- **غاز البروبان:** قارورة 35 كغ (P35) ، قارورة 11 كغ (P11)، وتسوق كذلك على شكل خام؛
- **وقود الغاز المميع "سيرغاز":** وهو غاز يعتبر أقل إضرارا بالبيئة، وهو خليط من البوتان والبروبان.

3) **الزفت:** ويوجد تحت أربة أنواع: وهي:

- **الزفت المركز:** يستخدم لتعبيد الطرقات، كما يستعمل كمادة أولية قاعدية لتحويل الزفت السائل، الزفت المؤكسد...إلخ؛
- **الزفت المؤكسد:** يستخدم لحماية الأعمال الفنية من الصدأ ويباع في شكل خام ومعبئ.
- **الزفت السائل:** يستخدم لتأمين الربط بين مواد البناء (الرمل، الحجارة...) والمواد المساعدة، ويباع هذا النوع وفق ثلاثة درجات مختلفة، كما يستخدم كطلاء ولغايات أخرى؛
- **مشتقات الزفت:** يتم إنتاج أربعة أنواع منها وهي:

- **الشموع:** تستخدم في المجال الصيدلاني. المنتجات الغذائية، المتفجرات...إلخ؛
- **زيوت خاصة:** تستعمل في إنتاج العجلات المطاطية وغيرها، مواد الصيانة، مادة الاشتعال لأعواد الثقاب...إلخ.
- **المواد المذيبة (les Solvants):** تستخدم كمواد للصيانة، المواد المزيلة، المواد اللاصقة.

4) وقود البواخر والطائرات:

توجه هذه المنتجات بشكل أساسي إلى الموانئ، والمرافئ الصغيرة، وكذلك المطارات، لأجل صيانتها وتوزيعها بإنتظام توفر المؤسسة حوالي 55 مركز للتخزين، وتتشكل أساس من منتجين وهما:

- الوقود الجوي **(jet A1)**؛
- الوقود البحري **(Fuel Bunker C)**.

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لشركة نفطال:

مؤسسة نفطال على غرار المؤسسات الجزائرية تتبع هيكل تنظيمي عمودي والذي يدعى من قبل الاداريين الهيكل السلطوي عكس الهياكل القيادية الأخرى كالهيكل الأفقي والهيكل المصفوفاتي.

الفرع الأول: محيط مؤسسة نفطال:

بالنسبة للوقود نفطال تمون من طرف مورد واحد هو المؤسسة الوطنية للتكرير، أما بالنسبة للزبائن فينقسمان إلى نوعين:

1- زبائن الشبكة أي محطات الخدمات وهي تتفرع إلى نوعين أساسيين:

- محطات الخدمات التابعة لنفطال وتنقسم إلى محطات الخدمات ذات تسيير مباشر **(GD)**[(*)] من طرف نفطال ومحطات الخدمات ذات تسيير الحر **(GL)**[(**)] من طرف المستأجرين الذين يدفعون نسبة من رقم الأعمال؛
- محطات الخدمات التابعة للمعتمدين وتنقسم إلى محطات الخدمات ذات سعة تخزين ضئيلة من 10 – 40 م³ والمسيرة من طرف معتمدين للبيع العاديين والمرتبطين مع نفطال بعقد تجاري ومحطات الخدمات تدعى بنقطة البيع المعتمدة بسعة متوسطة 100 م³ محققة من طرف المستثمرين ومسيري المحطة لهم أولوية الخدمة.

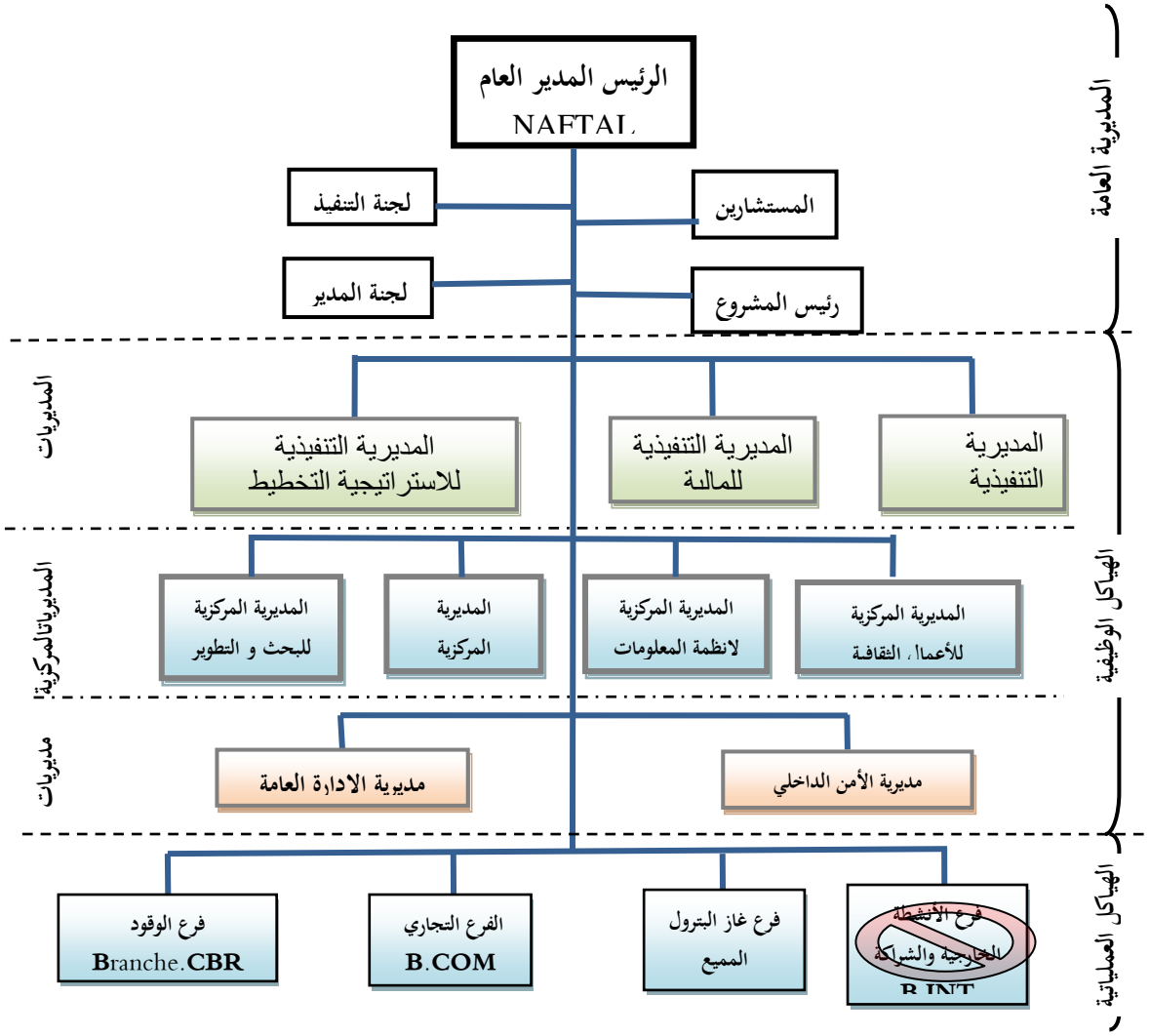
2- المستهلكين الكبار يتكونون أساسا من المستهلكين الذين يملكون قدرة التخزين وهم:

- المؤسسات العمومية ومنها شركة السكك الحديدية **(SNTF)** والخاصة كشركة الخطوط الجوية، ومؤسسة سونالغاز؛
- الإدارات والتعاونيات المحلية، المستشفيات، القطاع الزراعي، الدفاع الوطني والأمن الوطني.

(*) Gestion Directe .
(**) Gestion Libre.

الفرع الثاني: الهياكل التنظيمية:

تتكون مؤسسة نفطال من عدة إدارات وفرع، فهي مؤسسة ذات أسهم كبيرة الحجم، فالهيكل التنظيمي لهذه المؤسسة معقد ولهذا لوقامت المؤسسة بتفصيله أكثر لكان جد معقد لإحتواء المؤسسة على فرع ومراكز ومصالح خارج محيط المؤسسة . ولتوضيح الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال يمكنني صياغته في الشكل الموالي:



الشكل 4: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال (NAFTAL).

المصدر: مستخرج من مصادر المؤسسة وبالاعتماد على الموقع الالكتروني < http://www.naftal.dz >

وبعد أن رأينا شكل الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة، سنقوم بتعريف كل إدارة ومكوناتها على حدى كالآتي:

1) المديرية العامة: وتتكون من:

1- الرئيس المدير العام: وهو المسؤول الأول عن التسيير في المؤسسة؛

2- اللجنة التنفيذية: متكونة من المدراء التنفيذيون وتقوم بتحديد البرامج الإستراتيجية الكبرى المتعلقة بتنظيم الشركة وتطويرها، في ميادين متعددة مثل: التسيير، الرقابة، الأمن...؛

3- اللجنة المديرية: تتضمن اللجنة كل من مدراء الفروع، والمدراء التنفيذيين والمركزيين وكذلك مدير الادارة العامة وهي تقوم بمساعدة الرئيس المدير العام في تسيير ومراقبة أنشطة الشركة؛

4- المستشارون المساعدون: يعملون على مساعدة الرئيس المدير العام في إتخاذ القرارات الاستراتيجية، فيما يخص العلاقة مع الاعلام مثلا... فكل واحد حسب مهامه وتخصصه؛

5- رئيس المشروع: يباشر مهامه على مستوى المديرية العامة عند تنفيذ ومتابعة مشاريع ذات بعد استراتيجي بالنسبة للمؤسسة.

2) الهياكل الوظيفية: وتظم كل من:

1- المديريات التنفيذية: وتتكون من:

- **المديرية التنفيذية الإستراتيجية التخطيط والاقتصاد:** تقوم بوضع تخطيط وتنظيم خاص بالشركة من خلال التنسيق بين هياكلها لدعم إستراتيجية الشركة، والقيام بدراسات اقتصادية، وكذلك متابعة تطورات المشاريع؛
- **المديرية التنفيذية المالية:** تسهر على السير الحسن للسياسات المالية للشركة عن طريق التأكد من تسوية كل الحسابات عن طريق المراجعة الدورة، عن طريق متابعة ومراقبة

(الخزينة، المحاسبة العامة، محاسبة التسيير، الضرائب، التامينات...). تامين تحقيق برنامج الاستغلال والاستثمارات، وتتكون هذه المديرية من أربع مديريات فرعية وهي:

- **مديرية الموازنات والتكاليف:** تتكون هذه المديرية من ثلاث مصالح أو دوائر وهي: مصلحة المحاسبة حسب الأنشطة (مصلحة المحاسبة التحليلية) وهي محل الدراسة الميدانية. إضافة إلى مصلحة تحليلي التكاليف والنتائج ، ومصلحة الموازنات؛
- **مديرية المحاسبة:** وتتكون من: مصلحة التجميع، مصلحة تسوية الحسابات، ومصلحة عمليات الربط مع المؤسسة الأم؛
- بالإضافة إلى كل من **مديرية الخزينة ومديرية الممتلكات.**

- **المديرية التنفيذية للموارد البشرية:** تتكفل بوضع سياسات لتسيير أفراد الشركة وإعداد برامج التكوين حسب إحتياجات الشركة، والترقية حسب قانون العمل..)، تقييم احتياجات الشركة للموارد البشرية بشكل عام.

2- المديريات المركزية: وتتضمن:

- **المديرية المركزية للبحث والتطوير:** القيام بعمليات البحث والتطوير في المجال التكنولوجي، القيام بدراسات أولية لمردودية مشاريع الشركة في ميدان النقل، الصيانة، التوزيع...الخ، وكذلك القيام إعداد برامج نظم المعلومات وتطويرها حسب متطلبات العمل مثال إنجاز برنامج **Wincanal** في محاسبة التسيير وغيرها من البرامج؛
- **المديرية المركزية للمراقبة ومراجعة الحسابات:** القيام بمهام تطوير إجراءات المراقبة والمراجعة والتدقيق داخل المؤسسة، مع تحسين أنظمة الإجراءات، بهدف كشف الثغرات المالية والاختلاسات إن وجدت؛

- **المديرية المركزية للشؤون الاجتماعية والثقافية:** تقوم بإعداد سياسات الشركة في الشؤون الإجتماعية والثقافية للعمال وعائلاتهم مع التطوير المستمر لظروف الصحية وبرامج الرياضة، وتحسين الوضعية الإجتماعية للعمال؛
- **المديرية التنفيذية لأنظمة المعلومات والإجراءات:** القيام بإجراءات التسيير ومراقبة التسيير، ووضع أنظمة للمعلومات واستعمال الإعلام الآلي لتحسين وتطوير الشركة، كإنجاز أنظمة المعلومات كنظام **wincanal** في محاسبة التسيير وغيرها من البرامج التي قام بإنجازها مهندسوا الاعلام الآلي بالتنسيق مع الإدارات المعنية، كما تقوم بصيانة هذه الأنظمة؛
- **المديرية المركزية للأمن الصناعي والمحيط:** وضع قوانين وتعليمات خاصة بالأمن الصناعي خصوصا في مجال التخزين وتوزيع المنتجات البترولية، بالإضافة إلى تحديد النماذج والإجراءات المتعلقة بحماية المحيط.

3- المديريات الحماية: وتتشكل من:

- **مديرية الأمن الداخلي:** تضمن أمن ممتلكات المؤسسة وذلك بالتنسيق مع السلطات المدنية والعسكرية؛
- **مديرية الإدارة العامة:** تعمل على توفير كل الوسائل والامكانيات الضرورية التي تحتاجها المديريات للسير الحسن ولتحقيق الأهداف المسطرة، مثل: وسائل النقل (حضيرة السيارات)، ووسائل الاتصال، والهياكل كالمباني والمطاعم،...إلخ.

3) **الهياكل العملياتية:** تتمثل في فروع المؤسسة:

1- فرع الوقود (Branche.CBR) : ويعمل على ضمان تموين ومراقبة المخزون الوقود وتوزيعه في أحسن الظروف عبر كافة محطات الخدمات والمصانع والفروع والمراكز في الوطن وتغطية الإحتياجات. كما لهذا الفرع عدة مهام أخرى لا يسعني ذكرها كلها.

2- الفرع التجاري (B.COM) : وهو يقوم بالمهمات كثيرة نذكر منها مايلي:

- تسويق المنتجات البترولية وغيرها وأيضا تقديم الخدمات على كافة شبكات نقاط البيع، ومراقبة ومتابعة وتطوير كل شبكات التوزيع بما فيها العلاقات التجارية مع مجموعة زبائن الوقود لكبار المستهلكين؛
- تحضير ووضع ميدان لانجاز سياسة تطوير شبكة التسويق وغاز البترول المميع او السير غاز؛
- وضع عقود لنقاط البيع والتأكد منها؛

3- فرع غاز البترول المميع (B.GPL): وهو الفرع محل الدراسة، ومهامه كثيرة نذكر منها:

- تسيير عملية التعبئة في قارورات وتحضير منتوج سيرغاز وتوزيع منتجاتها؛
- مراقبة شراء وتموين ونقل، وكذلك تعبئة القارورات وتصنيع المنتجات وتخزينها؛
- العمل على تطوير عمليات الفرع للوصول إلى إنتاج منتوجات ذات جودة تصل إلى كافة المستهلكين على مستوى الوطن بالأسعار الملائمة؛
- تخفيض تكاليف الانتاج والنقل لتفادي خسائر كبيرة؛
- تحسين الخدمات والبحث عن منتجات جديدة، والحرص على ترغيب المستهلك بمنتوج السيرغاز من خلال تغيير المحركات.

المبحث الثاني: كيفية سير نظام Wincanal:

يسير نظام Wincanal من طرف مديرية الموازنات والتكاليف وتعمل على إستخدامه مصالحه أو دوائره المختلفة خاصة مصلحة المحاسبة حسب الأنشطة ومصلحة تحليل التكاليف والنتائج، والتي يمكن أن نطلق عليهما إسم مصلحة المحاسبة التحليلية أو محاسبة التسيير(*). وقد مر هذا النظام على مراحل عديدة من البحث والتطوير، وهو نظام معقد معد من طرف محاسبي وتقنيي برامج الاعلام الآلي لمؤسسة نفطال، حيث يعمل على تقسيم وظائف المؤسسة إلى أنشطة، رئيسة تحتوي على أنشطة فرعية يستهلكها المنتوج لحساب تكلفته بإستخدام طريقة التكاليف الكلية الحقيقية، مستمدا معلوماته من نظام المحاسبة المالية.

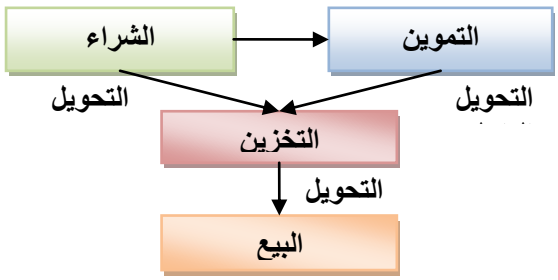
ولتوضيح طريقة حساب التكاليف لمؤسسة نفطال، قمت بأخذ عينة من منتجات فرع غاز البترول المميع، والذي تعد منتجاته تحث الوصايا أي ذات هوامش مقننة تحدد من طرف الدولة، مما أثر على وظيفة محاسبة التسيير في المؤسسة، وبهذا نتعرف على أهمية محاسبة التسيير بالنسبة لمؤسسة نفطال.

المطلب الأول: أنشطة مؤسسة نفطال حسب نظام Wincanal :

يرتكز نشاط مؤسسة نفطال على توزيع المواد البتروكيماوية، كما أنها تقوم أيضا بتصنيع بعض المنتجات عن طريق خلط بعض المواد، غير أن هذه العملية تخص بعض المنتجات التي لا تشكل نسبة كبيرة بالمقارنة مع السلع التي يتم ببيعها على حالتها، حيث تتم عملية شراء المواد من مؤسسة نفطاك أو من الاستيراد، وقد تقوم بعض الوحدات بتموين وحدة أخرى بما يسمى بالتحويل

(*) هذه التسمية أطلقها الباحث لتسهيل العمل من خلال الإشارة لمصلحة واحدة بدل الإشارة إلى المصلحتين.

الداخلي[*]. وتوضع المواد في المخازن ليتم بعدها بيع المنتجات المخزنة مباشرة كالبنزين مثلا أو يتم تصنيعها كالزفت وسيرغاز (خلط من البروبان والبوتان) ليتم تخزيناها وبيعها بعد ذلك، والشكل الموالي يوضح هذه العملية:



الشكل 5: مسار نشاط مؤسسة نفطال

المصدر: من إعداد الباحث.

يعمل نظام wincanal وفق أرقام متكونة من ستة أعداد لها مدلولها وهي مثلا: 123/4/56

أرقام الثلاث (123) الأولى تدعى بـ **CRG**[**] أي مركز المسؤولية المجمعة وهي عبارة عن رمز للمقاطعة التي حدث فيها النشاط (سواء كان وحدة أو فرع تابع لتلك الوحدة).

أما الأعداد الثلاثة المتبقية (456) فالأول (4) متعلق بالمحاسبة التحليلية وهي مقسمة إلى أصناف من 0 إلى 9 نبينها كالتالي:

الصنف 0: خاص بالوظائف الادارية وهو حساب وسيط يتضمن التسجيلات خارج الاستغلال في نشاطات المؤسسة التشغيلية أي التي لا تدخل في تكاليف الانتاج.

أما من 1 إلى 9 فهي خاصة بالأنشطة والتي نبينها كالتالي:

---

[*] التحويل الداخلي: وهي طريقة مستعملة بين وحدات المؤسسة الواحدة أو بين مؤسسة ومؤسسة أخرى بناء على إتفاقية بينهما، حيث تقوم الوحدة أ بتحول المواد الأولية إلى الوحدة ب والمميز هنا أن الوحدة الأولى تتنازل عن الأرباح أو قد يكون الربح صغير والطريق المستعملة تدعى أسعار التنازل.

[**] centre a responsabilité général

الصنف 1: المشتريات:تعد مؤسسة نفطاك المورد الرئيس للمؤسسة، وقد تستورد من الخارج بعض المواد.

الصنف 2: التموين: وكما بينت سابقا فإن التموين يكون بين وحدات مؤسسة نفطال عن طريق التحويل الداخلي ويرمز لهذا التحويل بـ INTRA للتحويل بين الوحدات داخل المقاطعة (District) الواحدة وINTER بين وحدات في مقاطعة وأخرى من مقاطعات أخرى.

الصنف 3: الانتاج: ويكون الانتاج من خلال مزج بعض المواد مثل إنتاج **سيرغاز** وهذا بمزج مادتي البروبان والبوتان، وتكون العملية في مراكز خاصة.

الصنف 4: التخزين: تعتبر عملية التخزين عملية مهمة، فكل ما يشترى أو يمون من وحدة أخرى أو حتى المنتجات المصنعة يتم تخزينها جيدا بكل عناية وحرص.

الصنف 5: التحويل: وهي عملية نقل البضاعة المخزنة سواء إلى السوق أو لتموين وحدة داخل المقاطعة فيسمى بالتحويل الداخلي مابين الوحدات داخل المقاطعة أو التحويل الداخلي بين الوحدة ووحدة من مقاطعة أخرى.

الصنف 6: التوزيع: وهي عملية البيع للمنتجات في السوق، كبيع غاز القارورات لمحطة بنزين.

الصنف 7: رقم الأعمال: وهو عبارة عن قيمة المبيعات.

الصنف 8: سعر التكلفة: تحسب من خلال جمع كل الأعباء والمصاريف المباشرة وغير المباشرة عند عملية البيع أو ماتسمى بجموع الأعباء حسب ما سنراه لاحقا.

الصنف 9: النتيجة التحليلية: وهي عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال وسعر التكلفة.

وكل هذه الحسابات أو من 0 إلى 9 تعتبر أنشطة تحتوي على حسابات فرعية تمثل مجموع أنشطة المؤسسة والمسمى بمخطط محاسبة التسيير لنظام wincanal المبين في الملحق 4، وعلى

العموم لا يمثل هذا المخطط كل الأنشطة في المؤسسة فهي تتعدد وتختلف حسب المنتجات والفرع والمراكز والمقاطعات...

فلو تم أخذ مثلا نشاط في مركز التعبئة لبني تامو بمقاطعة البليدة وليكن الحساب **710607** فيسمى بنشاط تكلفة تسليم B13 في مركز بني تامو، فالرمز **710** يعد CRG بني تامو، **6** ترمز لمصاريف التوزيع و**07** هو رمز منتوج B13.

المطلب الثاني: التعرف على نظام Wincanal لمؤسسة نفطال:

يعد نظام Wincanal أحد نظم المعلومات المحاسبية في مؤسسة نفطال، والذي أعد من طرف المؤسسة بهدف المساعدة على إتخاذ القرارات وحساب التكاليف والنتائج، حيث يعمل وفق طريقة التكاليف الكلية الحقيقية والتي تعد إحدى أساليب وطرق محاسبة التسيير.

الفرع الأول: عرض وضعية محاسبة التسيير في مؤسسة نفطال:

تتبع مؤسسة نفطال طريقة التكالف الكلية الحقيقية، وكما نعلم فإن هذه الطريقة تعتمد على الأقسام المتجانسة لتوزيع الأعباء غير المباشرة، ولكن المؤسسة إستبدلت الأقسام المتجانسة بالأنشطة غير أنها تستخدم هذه الأخيرة لتوزيع الأعباء المباشرة وغير المباشرة على حد سواء أما الأعباء غير المباشرة التي لا تستطيع توزيعها ففي هذه الحالة تستخدم مفاتيح التوزيع أي التي تعتمد عليها طريقة الأقسام المتجانسة، وبهذا لانستطيع أن نقول أن المؤسسة تستخدم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة والتي تهدف المؤسسة إلى تطبيقها في المستقبل العاجل، كونها تعد هدفا من أهداف المؤسسة.

وحسب إستجواب قمت به مع أحد محاسبي مصلحة المحاسبة التحليلية في المديرية التنفيذية للمالية، صرح بأن المؤسسة غير راضية تمام الرضا عن نظام محاسبة التسيير الحالي، وأن

المؤسسة تنوي تحسين نتائج طريقتهم، أو تغييرها بإتباع طريق أحسن منها، فالمؤسسة تهدف إلى إتباع طريقة تسمح لها بحساب التكاليف بدقة وتكون مصدرا للمعلومات التي تساعد على إتخاذ القرارات في المؤسسة. فالمؤسسة غير مهتمة بتكلفة وضع النظام الجديد (ABC) مادام سيحقق لها قيمة مضافة ومردودية ترفع من مصداقية المعلومات المقدمة للادارة.

والاشكال المطروح هو أن مؤسسة نفطال لا تحدد سعر بيع منتجاتها بناء على محاسبة التسيير بل الإدارة بتحديد البعض وتعمل الدولة بتحديد أسعار البيع للبعض الآخر كمنتوجات فرع GPL وفرع CBR، بعد أن يقوم مسيروا المؤسسة بعرض تكلفة إنتاج هذه المنتجات، وهذه الأخيرة يتم حسابها بطريقة التكاليف الكلية الحقيقية بالاعتماد على الأنشطة في توزيع التكاليف، ورغم هذا فإن طريقة حساب التكاليف هذه ليست دقيقة خاصة فيم يتعلق بتحديد التكاليف غير المباشرة لكل منتوج.

فتحديد أسعار البيع المنتجات سواء من الدولة أو الإدارة يضر بمصالح المؤسسة، ويخفض من أرباحها، خاصة ونحن نعلم أن الدولة لا تقوم بتعويض الفرق بين سعر البيع المقنن وسعر البيع الحقيقي إلا بعد مدة طويلة، وقد تقوم بحرمان المؤسسة من هذا التعويض، مما يؤدي إلى تعطيل تطور المؤسسة وإستمراريتها، ونتاجا لهذا الوضع أصبحت المؤسسة تعمل على التكفل بالطلب الداخلي على منتجاتها، وقامت بإلغاء فرع العلاقات الدولة.

ونضيف أن هذه الحالة السالفة الذكر تؤدي إلى تدني جودة المعلومات المقدمة في التقارير المالية الحالية للمؤسسة أي عدم وجود شفافية ومصداقية في تسعير منتجات نفطال، وهذا راجع إلى إستعمل نظام Wincanal في حساب تكلفة الانتاج، وبهذا تقوم المؤسسة بتحديد هامش الربح المقترح على الدولة، ولكن في كثير من الأحيان ونظرا لكونها مؤسسة إقتصادية عمومية تضطر

إلى تحمل الكثير من التكاليف والخسائر عند بيع منتجاتها[*]، وقد تبيع المؤسسة هذه المنتجات بأقل من تكلفة إنتاجها.

إذا كانت حالة نفطال وتقاريرها غير صادقة وغير شفافة، وجودة معلوماتها منخفضة جدا فبالتالي هذا سيؤثر على الشركة الأم سونطراك وأسهمها في البورصة مستقبلا، ويبعد الكثير من مستخدمي معلوماتها والمتعاملين معها عن العمل بتقاريرها المالية لابتعادها عن الحقيقة.

الفرع الثاني: نظام معلومات wincanal:

يتكون نظام Wincanal من مدخلات ومعالجة ومخرجات كباقي أنظمة المعلومات المحاسبية الأخرى:

- **مدخلات النظام:** يعتمد هذا النظام على نظام المحاسبة المالية **NAFTCOMPTA** حيث يرتبط معه في نظام مدمج بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير [**]والنظام الذي يزود هذه الأنظمة بالمعلومات يسمى **DATA CENTER**، كما يعتمد نظام **WINCANAL** على نظام محاسبة المواد **NAFT-COM** .
- **المعالجة:** يقوم نظام **WINCANAL** بمايلي:
  - تحميل التكاليف المباشرة وغير المباشرة على الأنشطة ومن ثمة تحمل إلى المنتجات؛
  - يتم تقييم المخزون بالتكلفة الوسطية المرجحة؛

---

[*] مثلا منتوج غاز البترول المميع تقوم مؤسسة نفطال ببيعه في الجنوب بسعر 240 دج للقارورة بينما يكلف نقله ضعف المبلغ، ولهذا طلب المدير العام من رؤساء ولايات الجنوب بإرسال شاحنات وتحملهم تكاليف النقل مقابل تقديم قارورات الغاز دون مقابل، وهذا لكون أن المؤسسة لو نقلت هذا المنتوج وباعته بالمبلغ السابق فهذ يعني أن المؤسسة ستخسر ضعف تكلفة تعبئة الغاز.

[**] CGCA= Comptabilité général et comptabilité analytique

- يقوم كل مركز بوضع كل عملية يقوم بها في حسابها المناسب من مخطط محاسبة التسيير؛
- يقوم نظام **WINCANAL** بحساب تكاليف كل منتج من خلال جمع الأنشطة المرتبطة بالمنتجات بداية من عملية الشراء وصولا إلى عملية التوزيع في جداول تعطي في النهاية سعر تكلفة كل منتوج.

- **المخرجات:** يقدم نظام **WINCANAL** مايلي:

- جداول تبين تكلفة كل منتجات المؤسسة حسب كل فرع أو مقاطعة أو مركز أو...؛
- حداول تبين سعر التكلفة والنتيجة كل المنتجات بالمؤسسة، كذلك سعر بيعها؛
- جداول لكل عملية تقوم بها المؤسسة من بداية مرحلة الشراء والتموين والتحويل إلى غاية البيع أو التوزيع؛
- قائمة الدخل حسب الطبيعة وكذلك حسب الوظيفة لكل فرع أو مقاطعة أو مركز...؛
- ميزان المراجعة للمحاسبة التحليلية والذي يتضمن حسابات محاسبة التسيير والمحاسبة المالية؛
- ميزان المراجعة للمحاسبة المالية وكذلك اليومية العامة والتي يعتمد عليها نظام معلومات **WINCANAL**؛
- بالإضافة إلى أن هذا النظام يقدم جدول يربط بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية ليقدم النتيجة المالية من خلال النتيجة التحليلية؛
- كما لا ننسى أن هذا النظام يقدم جداول خاصة بالكمية المشتراه والممونة والمحولة والمباعة أي يظهر التكلفة وقيمة المبيعات. ومعظم هذه الجداول سنعرج عليها في الجانب الخاص بحساب التكاليف في مؤسسة نفطال.

المطلب الثالث: حساب التكاليف في مؤسسة نفطال وفق نظام Wincanal:

تعتمد مؤسسة نفطال على نظام Wincanal في حساب التكاليف وتسمى الطريقة المستخدمة بطريقة التكاليف الكلية الحقيقية، وهي إحدى طرق محاسبة التسيير، ونظرا لتعقد هذا النظام والذي مرة بمراحل عديدة ومازال في تطور مستمر، وكذلك وجود العديد من الفروع والمقاطعات والمراكز عبر كل ولايات الوطن، أدى بي إلى أخد حالة صغيرة عن مركز التعبئة لبني تامو 710 بمقاطعة (District) البليدة والتابعة لفرع غاز البترول المميع GPL. حيث يقوم هذا المركز بإنتاج عدد من المنتجات وهي:

- البوتان (**Butane**): البوتان خام (**Butane vrac**)؛ **B06، B03، B13...**؛
- البروبان (**Propane**): البروبان خام (**Propane vrac**)، **P11، P35...**؛
- سيرغاز (**Sirghaz**): وهو خليط من البروبان والبوتان.

الفرع الأول: حساب تكلفة المنتجات المباعة (سعر التكلفة):

وسنوضح طريقة حساب التكاليف من خلال حساب التكاليف في مركز التعبئة لبني تامو بمقاطعة البليدة جد معقدة لكثرة التكاليف والمسارات والأنشطة، كما أن تكاليف المنتجات تختلف كل الاختلاف عن تكاليف المبيعات بإختلاف الكمية، ونرى هذا من خلال **جدول التكاليف والنتيجة** والذي يكون إجمالي تكاليف منتج معين مختلف عن مجموع تكاليف كل الجداول الأخرى الخاصة بالتكاليف. ولنوضح الطريقة المعقدة لحساب تكاليف لمنتج معين مثلا: المنتوج B13 ، حيث نأخذ **جدول التكاليف والنتيجة** فيكون حساب إجمالي التكاليف والنتيجة التحليلية كالتالي:

1- حساب الهامش الإجمالي:

الهامش = رقم الأعمال – المشتريات المستهلكة

الهامش = 428.516.688,55 – 126.954.655,62 = **301.562.632,93 دج**

الهامش الإجمالي = الهامش + هامش التسيير المباشر(*)

هامش الإجمالي= **301.562.632,93 + 20.635.956,33 = 322.197.989,26دج.**

2- حساب إجمالي الأعباء: وتتكون إجالي الأعباء من العديد من المصاريف والأعباء سواء المباشرة أو غير المباشرة، حيث ولحساب مصروف معين وهذا في ظل الإعتماد على بيانات المحاسبة المالية يعد معقدا جدا. فمعادلة إجمالي الأعباء تحسب كالتالي:

إجمالي الأعباء (سعر التكلفة)= مصاريف الشراء + مصاريف التموين + مصاريف التخزين + مصاريف خروج الخام + مصاريف التعبئة + مصاريف التوزيع + أعباء غير مباشرة للمقاطعة + أعباء غير مباشرة للفرع + أعباء غير مباشرة لمقر المؤسسة= **385.846.888,85 دج**

تكلفة الوحدة المنتجة والمباعة = الأعباء الاجمالية ÷ الكمية المباعة

=385.846.888,85 ÷ 3.059.594 = 126,11 دج/طن المتري

ولو تم أخذ منتوج B13 كمثال في مركز التعبئة لبني تامو فسنلاحظ أن هذا المركز لا يقوم بعملية الشراء وإنما يعتمد على التموين من الداخل سواء من داخل وحدات المقاطعة أو من وحدات من مقاطعات أخرى بإستعمال التحويل عن طريق إستعمال أسعار تنازل تختلف نسبها حسب كل فرع وبشروط مختلفة.

فلو أخذت مثلا مصاريف التموين فيتم حسابها كالتالي:

(*) هامش التسيير المباشر **(Marge gestion directe)**: هو هامش متحصل عليه من محطات الوقد التابعة للمؤسسة والتي يتم معاملتها بنفس المعاملة التي تعامل بها محطات الخواص غير أنه يتم تمديدها بقارورات الغاز وبعد بيعها تتحصل المؤسسة على هامش الربح

CRG807[*] (سعر التكلفة ونتيجة B13 بمركز التعبئة لبني تامو) = **CRG207** (التموين B13 بمركز التعبئة بني تامو) × معامل القيمة (مفتاح التوزيع)[**]

لحساب النشاط رقم **710207** = CRG**010** (أعباء مشتركة لمركز التخزين المحملة لمركز التعبئة ببني تامو) +**CRG081** (مستودع معدات النقل المتداولة (التشغيلية)) + CRG**086** (سائقي والناقلات المشتركة لمركز التعبئة لبني تامو) + [***]772005 (الإختلاف المعنوي لأسعار التنازلِ) = **1041169,14 دج**

مصاريف التموين للنشاط 710807 = 8007,71 دج × 0,7972006 = **6.383,75 دج**

<u>ملاحظة هامة</u>: لا يمكن تحليل كل هذه الأنشطة المذكورة سابقا فيما يخص مصاريف التموين لتعقيد تركيبتها، فهي تعتمد تقريبا كلها على قوائم المحاسبة المالية واليومية. والحسابات المعتمد عليها من المحاسبة المالية لحساب هذه الأنشطة هي حـ/60(المشتريات المستهلكة) وحـ/61(الخدمات الخارجية)، حـ/62(الخدمات الخارجية الأخرى)، حـ/63(أعباء المستخدمين)، حـ/64(الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة)، حـ/68(المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة)، وحسابات أخرى وضعتها المؤسسة مثل: حـ/896 و حـ/897 (هي حسابات وسيطة يتم ترصيدها لاحقا)، علما أن كل هذه الحسابات من النظام المحاسبي المالي تتفرع إلى

(*) CRG في هذا المثال رقم 710 وهو يرمز لمركز التعبئة لبني تامو فإذا قلنا النشاط رقم 710807 فهو متكون من رمز المنطقة 710 ورمز النشاط "سعر التكلفة ونتيجة **B13**، فيصبح إسم النشاط كاملا كالتالي: سعر تكلفة ونتيجة **B13** بمركز التعبئة لبني تامو.

(**) فيما يخص مفتاح التوزيع فهو محدد من طرف المؤسسة وفق دراسات سابقة وهو معامل غير دقيق لأنه لا يحدد وفقا التغيرات الحالية والمستقبلية، ولا يراعي تغير أسعار الصرف، كما أن المؤسسة تستخدمه لتوزيع التكاليف المباشرة وهذا خطأ.

(***) يقابل هذا الحساب من حسابات محاسبة التسيير حساب من المحاسبة المالية وهو "**مختلف التنازلات المقدمة**" **(حـ/8970699)**: هذا الحساب من حسابات المحاسبة المالية مبتكر من قبل المؤسسة لتبرير عمليات مثل أسعار التنازل، رغم أن هذا الحساب لايوجد في النظام المحاسبي المالي، إلا أنه مسموح به لأنه في الأخير سيرصد..

حسابات فرعية، فتضرب قيمة هذه الحسابات في مفتاح التوزيع وبعد جمع قيمة كل حساب نحصل على مصاريف التموين بنفس القيمة السابقة.

3- حساب النتيجة التحليلية:

النتيجة التحليلية = الهامش الإجمالي – إجمالي الأعباء

النتيجة التحليلية= 322.197.989 - **385 846 888 = (63.648.899,59-) دج**

ولحساب النتيجة التحليلية للوحدة لابد من معرفة الكمية المباعة والمقدرة بـ 3.059.594 وحدة، وبهذا تكون النتيجة التحليلية الوحدوية هي:

النتيجة التحليلية الوحدوية = النتيجة التحليلية ÷ الكمية المباعة

النتيجة التحليلية الوحدوية= **(63.648.899,59-)** ÷ 3.059.594 = **(20,80-) دج/للوحدة**

ولتوضيح ذلك أكثر لابد من النظر إلى الجدول الموالي والذي يظهر مجموعة من منتجات فرع **GPL** ولكني إقتصرت فقط على منتوج **B13** محل الدراسة وأخذت مجموع المنتجات، والجدول يظهر كالتالي:

الجدول 8: التكاليف والنتيجة (وحدة قياس: دج لطن المتري، وحدة محظرة للبيع)

العناصر	B13	منتجات أخرى	المجموع
رقم الأعمال	**428 516 688,55**	**155 148 945,52**	**583 665 634,07**
المشتريات المستهلكة	**126 954 655,62**	**71 828 574,70**	**198 783 230,32**
الهامش	**301 562 032,93**	**83 320 370,82**	**384 882 403,75**
هامش التسيير المباشر	**20 635 956,33**	**32 575 672,81**	**53 211 629,14**
الهامش الإجمالي	**322 197 989,26**	**115 896 043,63**	**438 094 032,89**
مصاريف الشراء	–	–	–
مصاريف التموين	**6 383,75**	**21 267 629,38**	**21 274 013,13**
مصاريف التخزين	**77 155 491,69**	**929 747,77**	**78 085 239,46**
تكلفة خروج الخام للانتاج	**137 829 399,56**	**73 776 568,05**	**211 605 967,61**
مصاريف التعبئة	**43 997 112,83**	**178 538,11**	**44 175 650,93**
مصاريف التوزيع	**32 183 580,22**	**22 128 784,69**	**54 312 364,91**
الأعباء غير المباشرة للمقاطعة	**57 869 985,19**	**29 660 130,77**	**87 530 115,96**
الأعباء غير المباشرة للفرع	**18 914 989,30**	**9 694 508,37**	**28 609 497,67**
أعباء غير مباشرة لمقر المؤسسة	**17 889 946,32**	**9 169 142,61**	**27 059 088,93**
إجمالي الأعباء	**385 846 888,85**	**166 805 049,75**	**552 651 938,60**
النتيجة التحليلية	**- 63 648 899,59**	**- 50 909 006,12**	**- 114 557 905,71**
الكمية المباعة	**3 059 594,00**		
إجمالي الأعباء للوحدة	**126,11**		
النتيجة التحليلية للوحدة	**-20,80**		

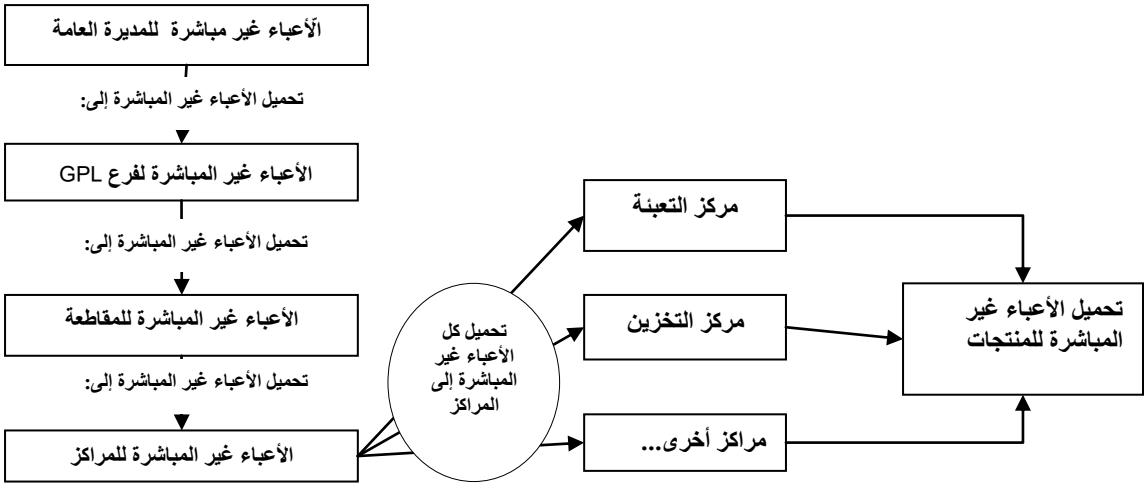
المصدر: من مصادر مؤسسة نفطال

ما قمت بتوضيحه سابقا يتعلق بالكمية المباعة، أما ما سنقوم بتوضيحه فيما بعد يتعلق بتكاليف حسب الكمية المخزنة، فتكلفة المنتجات تختلف ما بين الكمية المخزنة والتي تتحمل تكاليف معينة بينما كمية المنتجات المباعة تتحمل تكاليف أخرى مباشرة وغير مباشرة.

معالجة الأعباء غير المباشرة: وحسب الجدول السابق فإن الأعباء غير المباشرة متمثلة في أعباء غير مباشرة للمقاطعة والفرع ومقر المؤسسة، حيث وكما نعلم أن المراكز هي التي تتحمل كل

الأعباء غير المباشرة، فيتم تقسيم الأعباء غير المباشرة لمقر المؤسسة حسب المديريات لتحمل إلى الفروع المؤسسة، وبعدها تقوم الفروع بضم أعبائها غير المباشرة إلى حصتها من أعباء مقر المؤسسة لتوجه إلى المقاطعة والتي بدورها تتحمل كل تلك الأعباء وتوزعها إلى المراكز حسب المنتجات، وكل هذا التوزيع يتم عن طريق نسب محددة من طرف الإدارة أي بعد تحديد نصيب كل إدارة من الأعباء غير المباشرة مثلا ليتم تحميلها للمنتجات عن طريق المراكز كما ذكرت سابقا.

والشكل الموالي يظهر ذلك:



الشكل 6: توزيع الأعباء غير المباشرة في مؤسسة نفطال:

المصدر: من إعداد الباحث

جدول 9: كيفية توزيع حصة أعباء مقر الشركة حسب الفروع.

وق: مليون دج

تكلفة هيكلة المقر	GPL		COM		CBR		المجموع	
تكلفة المديرية العامة (1)	32 %	- 534	39 %	-650	29 %	- 485	-1 671	11%
تكلفة المديرية المركزية للأعمال الإجتماعية والثقافية (2)	35 %	-292	42 %	-355	23 %	- 190	-838	5%
تكلفة مركز التكوين بالخروب (3)	33 %	-326	33 %	-326	33 %	- 326	-979	6%
تكلفة مركز التكوين بوهران (4)	16 %	-15	51 %	-50	33 %	- 32	-99	1%
تكلفة مديرية التنفيذ للمالية (5)	23 %	- 4	59 %	-10	18 %	- 3	-18	0%
التكلفة الإجمالية للمديرية العامة (5)+(4)+(3)+(2)+(1)	33 %	-1 174	39 %	-1 394	29 %	-1 038	-3 607	23%
تكاليف مقرات الفروع	28 %	-1 012	31 %	-1 130	40 %	-1 456	-3 599	23%
تكاليف مقرات المقاطعات	26 %	-2 165	48 %	-3 970	26 %	-2 165	-8 300	54%
إجمالي تكاليف المقرات	28 %	-4 351	42 %	-6 495	30 %	- 4659	-15 507	100%

المصدر: تقرير المحاسبة التحليلية لمؤسسة نفطال سنة **2013**.

تكاليف مقرات المقاطعات تقدر بـ 54**%** من مجموع تكاليف المقرات، ويوضح من خلال العدد المهم للوحدات (51) ويتبعها تكلفة التنظيم الملازمة لأنشطتها؛ ومن مكان ثان تكاليف مقرات الفروع تظهر نسبة **23%** خصوصا وأنها تتضمن مجموعة من أجور المستخدمين وأعباء أخرى مرتبطة بوظائف لهذه الهياكل. أما تكاليف الأنشطة الوظيفية التي تجمع **الهياكل الكلية للشركة** في رواق محاسبية في هيكلة المديرية للإدارة العامة حصة تقدر بـ **11%** بالمقارنة مع مجموع تكاليف المقرات بسبب ضخامة تكاليف الإستغلال (المصاريف العامة) متعلقة بتسيير الموارد البشرية، البنايات ومعدات مكتب والإعلام الآلي، الطباعة، النقل، الصيانة، مستودع الاتصالات...

مثال: يتم توزيع الأعباء غير المباشرة لإدارة المحاسبة المالية على الفروع الثلاثة، حيث توزع هذه الأعباء على كل فرع حسب حجم الانتاج، فإذا أخذنا فرع غاز البترول المميع **GPL** فيتم توزيع

أعبائه غير المباشرة لإدارة المحاسبة والمالية على المقاطعات فتأخذ كل مقاطعة نصيبها من الأعباء حسب نسب محددة ومدروسة من قبل الإدارة فيكون التوزرع وفق الجدول التالي:

جدول 10: توزيع الأعباء غير المباشرة على المقاطعات.

رمز المقاطعة	المقاطعة	مفتاح التوزيع	الأعباء			
الأعباء غير المباشرة لـ GPL			896020ح/	8962216ح/	8963819ح/	896459ح/
			31 592 975,37	68 141 128,42	418 383 974,47	343 737,73
181709	**البليدة**	0,073852	2 333 204,42	5 032 358,62	30 898 493,28	25 385,72

المصدر: من مصادر المؤسسة.

لحساب نصيب مقاطعة البليدة من ح/896020 (ح/6020 التموينات الأخرى) تكون المعادلة كالتالي:

التموينات الأخرى لمقاطعة البليدة = 31.592.975 × 0,073852 = 2.333.204,42 دج.

الفرع الثاني: كيفية حساب التكاليف حسب الكمية المنتجة والمخزنة:

سنقوم في هذه الحالة بإظهار كيفية حساب كل من: تكلفة الشراء، تكلفة التموين، تكلفة التعبئة، تكلفة التخزين تكاليف التحويل،.

1. **تكلفة شراء المنتجات:** حسب الدراسة فإن المنتج B13 لا يحتوي على تكاليف الشراء فمركز بني تامو يقوم بتعبئة البوتان في القارورات، فهو لا يقوم بعملية شراء البوتان والبروبان للتعبئة من خارج المؤسسة، وإنما يحصل على هاتين المادتين من وحدات أخرى ومراكز من داخل مقاطعة البليدة أو من مقاطعات أخرى ومراكز التخزين... في مؤسسة نفطال. ولكن سنظهر كيفية حساب تكلفة شراء مادة البوتان المكونة لمنتوج B13 ، والموضحة في الجدول الموالي:

جدول 11: تكلفة الشراء (cout d'approvisionnement)

العناصر	بوتان خام
سعر الشراء	**XXX**
مصاريف النقل البحري	**XXX**
مصاريف أخرى للشراء	**XXX**
النقل من أطراف أخرى	**XXX**
النقل الخاص بنفطال	**XXX**
قنوات الارسال	**XXX**
أعباء مشتركة لكل مراكز التخزين	**XXX**
تكلفة الشراء	**XXX**
الكمية المشتراة (وحدة القياس: خام طن متري)	**XX**
تكلفة شراء الوحدة	**X**

المصدر: المصادر الداخلية للمؤسسة

من خلال الجدول يظهر لنا أن تكلفة الشراء لمادة البوتان مثلا تتكون من مصاريف النقل (نقل بحري أو بوسائل نفطال، أنابيب أي قنوات الارسال، أو من طرف أخر...) ومصاريف أخرى للشراء بالإضافة إلى أعباء مشتركة لكل مراكز التخزين، وبهذا نتحصل على تكلفة الشراء ، فإذا تم تقسيمها على الكمية المشتراة نحصل على تكلفة الشراء الوحدوية.

2. **تكاليف التموين:** عندما يقوم مركز التعبئة بطلب تموينها بمواد أو منتجات معينة سواء من داخل المقاطعة أو خارجها فإنها تستخدم أسعار التنازل، هذه الأخيرة تحددها الوحدة الممونة بنسبة معينة تضرب في سعر البيع وتختلف النسبة من وحدة لأخرى، ولكن في الغالب تتحمل المؤسسة المستقبلة تكاليف النقل.

بعد الحصول على المنتج بأسعار التنازل يضاف إليه مصاريف النقل التي تكون من الخواص أو عن طريق الأنابيب أو بإستخدام وسائل المؤسسة، يضاف إليها أعباء مشتركة متعلقة بمركز التخزين (يد العاملة في مركز التخزين مثلا وأعباء أخرى) فنتحصل على تكلفة التموين وبقسمتها على الكمية الممونة نتحصل على التكلفة الوحدوية، والجدول الموالي يظهر ذلك.

جدول 12: تكلفة التموين (COUT DE RAVITAILLEMENT)

العناصر	B13
أسعار التنازل	**XXX**
المنافع المستلمة (التنازل غير مادي)	**XXX**
النقل من طرف ثالث (خواص)	**XXX**
قنوات نقل السوائل (الأنابيب)	**XXX**
النقل بوسائل نفطال	**XXX**
أعباء مشتركة متعلقة بمركز التخزين	**XXX**
تكلفة التموين	**XXX**
كمية المؤونة (و ق: طن خام، وحدة موضبة)	**XX**
تكلفة التموين للوحدة	**X**

المصدر: المصادر الداخلية للمؤسسة

3. حساب تكلفة التعبئة: يتم تعبئة از البوتان في قارورات الغاز من نوع B13، وينتج عن ذلك أعباء مباشرة كاليد العاملة ومصاريف الإنتاج كما أن هناك أعباء مشتركة بين مركز التعبئة ومركز التخزين يتم إضافتها لنحصل على تكلفة التعبئة كما هي موضحة في الجدول الموالي:

جدول 13: تكلفة التعبئة (COUT D'EMPLISSAGE)

B13	العناصر
XXX	مصاريف البوتان الخام
XXX	اليد العاملة المباشرة
XXX	مصاريف الانتاج
XXX	أعباء مشتركة متعلقة بمركز التخزين
XXX	تكلفة التعبئة
XX	الكمية المعبأة (و ق: سرغاز بالطن المتري ، وحدة محضرة)
X	تكلفة الوحدة المعبئة

المصدر: المصادر الداخلية للمؤسسة

4. حساب تكلفة التخزين: هذه التكلفة صعب تحميلها للمنتج نظرا لأن كل المنتجات قد تخزن مع بعض فيكون التحميل التكلفة لكل نوع صعب ولهذا يتم تحديد تكلفة التخزين الاجمالية للمنتوج المعبأ ليتم بعدها قسمته على الكمية المخزنة لنحصل على تكلفة الوحدة المعبأة والمخزنة، ومن

خلال ضرب هذه التكلفة بعدد وحدات المنتوج المعني (B13) لنحصل على تكلفة تخزينه، كما هو موضح في الجدول:

جدول 14: تكلفة التخزين (Cout de Stockage)

العناصر	تخزين المعبأ	التخزين المعبأ الوحدوي
الكمية المخزنة (و ق:طن متري)	**XXX**	**XX**
اليد العاملة الخاصة بالتخزين	**XXX**	**X**
اليد العاملة الخاصة بالصيانة	**XXX**	**X**
الاهتلاك والتأمين	**XXX**	**X**
أعباء غير مباشرة	**XXX**	**X**
أعباء أخرى	**XXX**	**X**
تكلفة التخزين	**XXX**	**X**

المصدر: المصادر الداخلية للمؤسسة

لمعرفة الكمية المنتجة والمخزنة من المنتوج **B13** (أنظر الملحق 5).

حساب تكلفة التحويل: وهي عبارة عن تكلفة نقل المخزون من مكان إلى آخر وقد يكون التحويل بين الوحدات من داخل المقاطعة أو من وحدات من خارج المقاطعة، وذلك بإستعمال وسائل مختلفة قد تكون وسائل نقل المؤسسة أو بالسكك الحديدية أو وسائل الخواص ...، ويترتب عن النقل تكاليف حسب وسيلة النقل المستعملة والمسافة المبذولة وقد تدخل ظروف أخرى. ويدخل في حساب تكلفة التحويل، مصاريف النقل واليد العاملة... ولمزيد من المعلومات حول كيفية حساب التكاليف (أنظر الملحق 5).

الفرع الثالث: علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة المالية في مؤسسة نفطال:

كما ذكرت سابقا فإن مؤسسة نفطال إعتمدت على نظام محاسبي أنجلوسكسوني، حيث قامت بمسك وتطبيق محاسبة تسيير، لها مدونة حسابات مصنفة حسب أنشطة المؤسسة، وتحسب تكلفة النشاط بالاعتماد على معلومات المحاسبة المالية من قوائم مالية واليومية. كما تعتمد أيضا على معلومات من أنظمة أخرى كمحاسبة المواد...، ليتم بعدها حساب النتيجة التحليلية عن طريق

إضافة أعباء أخرى وطرح الضريبة لنحصل بعدها على النتيجة الصافية للدورة.

تقوم مصلحة محاسبة التسيير بالاعتماد على قائمة الدخل (قائمة حساب النتائج) حسب الطبيعة لمركز بني تامو كما هو موضح في الجدول الموالي، وكذلك الجدول 8 الخاص بحساب التكاليف والنتيجة لمركز التعبئة لبني تامو، وهذا لإعداد قائمة الدخل أو حساب النتائج المدمج بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير (جدول 16)، حيث نلاحظ أن النتيجة الصافية (قبل الضريبة) المحصل عليها، هي نفسها المحققة في حساب النتائج حسب الطبيعة.

الجدول الموالي يظهر قائمة الدخل (حساب النتائج) حسب الطبيعة مع العلم أن المؤسسة تستخدم أيضا قائمة الدخل حسب الوظائف وهذا للاستعمال الداخلي.

جدول 15: حساب النتائج حسب الطبيعة (قائمة الدخل) بمركز التعبئة لبني تامو:

التسمية	جمع المدين	جمع الدائن
70 المبيعات والمنتجات الملحقة	-	1 663 708 073
72 تغير مخزون المنتجات النهائية	740 293 530	928 108 594
73 الانتاج المثبت	-	5 783
74 إعانات الاستغلال	-	-
I- الانتاج	-	1 727 529 044
60 مشتريات مستهلكة	234 146 755	-
61/62 الخدمات الخارجية والأخرى	663 174 77	-
II- الاستهلاك	897 320 832	-
III- القيمة المضافة للاتغلال	-	148 208 895
63 أعباء المستخدمين	845 694 843	-
64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	924 383 26	-
IV- الفائض الخام للاستغلال	596 439 65	975 568 90
75 المنتوجات العملياتية الأخرى	-	334 932 17
65 الأعباء العملياتية الأخرى	716 531 4	-
68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	622 605 157	-
78 إسترجاعات على خسائر القيمة	-	284 470 55
V-النتيجة العملياتية	072 982 66	730 376 3
76 المنتوجات المالية	-	167 191 11
66 الأعباء المالية	290 186 19	-
VI- النتيجة المالية	838 971 17	715 976 9
VII- النتيجة العادية	465 600 71	-
695/698الضرائب المستحقة على النتيجة	-	-
692/693فرض الضرائب المؤجلة على النتيجة	-	-
VIII- النتيجة الصافية للدورة	465 600 71	-

المصدر: من المصادر الداخلية للمؤسسة.

أما بالنسبة لقائمة الدخل المدمجة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير، فالقائمة تستخدم معلومات من جدول حساب التكاليف والنتيجة ومن خلال إضافة بعض التكاليف الأخرى نتحصل على النتيجة الصافية نفسها لقائمة الدخل حسب الطبيعة أو الوظائف. والجدول الموالي يظهر ذلك.

جدول 16: حساب النتائج المدمجة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير بمركز التعبئة لبني تامو:

التسمية	النتيجة التحليلية	المخزون النهائي	التحويل	أعباء غير معتبرة	الآداء المرتبط		المجموع العام
					النشاط الدخلي	نشاط مابين الوحدات	
70 المبيعات والمنتجات الملحقة	1 663 312 828,05	-	451 193 937,13	395 245,27	556 485 820,33	360 349 895,19	3 031 737 725,98
72 تغير مخزون المنتجات النهائية	- 468 994 817,26	-	-	532 810 005,50	-	-	63 815 188,24
73 النتاج المثبت	5 782,74		-	-	-	-	5 782,74
74 إعانات الاستغلال			-	-	-	-	-
1- الانتاج	1 194 323 793,53	-	451 193 937,13	533 205 250,77	556 485 820,33	360 349 895,19	3 095 558 696,96
60 مشتريات مستهلكة	- 72 358 637,79	- 444 933,70	- 5 440 042,82	- 533 374 184,43	- 143 528 435,57	-	-755 146 234,31
61/62 الخدمات الخارجية والأخرى	-625 356 524,81	- 17 387 443,00	- 351 277 029,29	0,00	- 90 833 422,84	- 360 349 895,19	-1 445 204 315,14
2- الاستهلاك	-697 715 162,60	- 17 832 376,70	- 356 717 072,11	- 533 374 184,43	- 234 361 858,41	- 360 349 895,19	-2 200 350 549,45
3- القيمة المضافة للاتغلال	496 608 630,93	- 17 832 376,70	94 476 865,02	- 168 933,66	322 123 961,92	-	895 208 147,51
63 أعباء المستخدمين	- 766 995 745,55	- 3 137 500,82	- 73 561 598,52	-	-	-	-843 694 844,89
64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	- 26 301 809,19	- 9 955,52	- 72 159,14	-	-	-	-26 383 923,84
4- الفائض الخام للاستغلال	-296 688 923,81	- 20 979 833,04	20 843 107,37	- 168 933,66	322 123 961,92	-	25 129 378,78
75 المنتوجات العملياتية الأخرى		-	-	17 932 333,45	-	-	17 932 333,45
65 الأعباء العملياتية الأخرى		-	-	- 4 531 715,73	-	-	- 4 531 715,73
68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	-133 396 141,93	- 431 116,52	- 21 019 816,99	- 2 758 546,80	-	-	- 157 605 622,24
78 إسترجاعات على خسائر القيمة	695 422,11	-	-	54 774 861,76	-	-	55 470 283,87
5- النتيجة العملياتية	- 429 389 643,63	- 21 410 949,56	- 176 709,62	65 247 999,02	322 123 961,92	-	- 63 605 341,87
76 المنتوجات المالية	11 116 395,70	-	-	74 770,81	-	-	11 191 166,51
66 الأعباء المالية	- 1 139 680,75	-	-	- 18 046 609,19	-	-	- 19 186 289,94
6- النتيجة المالية	9 976 714,95	-	-	- 17 971 838,38	-	-	- 7 995 123,43
7- النتيجة العادية (5+6)	- 419 412 928,68	- 21 410 949,56	- 176 709,62	47 276 160,64	322 123 961,92	-	- 71 600 465,30
695/698 الضرائب المستحقة على النتيجة	-	-	-	-	-	-	-
692/693 فرض الضرائب المؤجلة على النتيجة	-	-	-	-	-	-	-
8- النتيجة الصافية للدورة	- 419 412 928,68	- 21 410 949,56	- 176 709,62	47 276 160,64	322 123 961,92	-	- 71 600 465,30

المصدر: من المصادر الداخلية للمؤسسة

المبحث الثالث: إثبات أثر تطبيق محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية للمؤسسة:

في هذا الجزء وبعد أن قمت بترجمة التقارير المالية لمؤسسة نفطال محل الدراسة، نعرج بعدها إلى تحليل هذه التقارير من خلال استعمال النسب المالية، وبعد ذلك نقوم بمعرفة مكانة محاسبة التسيير في هذه التقارير، هذا من خلال مضمون هذه الأخيرة، كذلك بعد دراسة حساسية تغير قيمة بيع المخزونات والمنتجات بصفة عامة أي المبيعات على القوائم المالية عبر إعادة حساب النسب المالية بقيمة التغير، لنلاحظ مدى تأثير هذه المبالغ الجديدة على التقارير المالية بصفة عامة ، وبهذا نصل إلى معرفة أهمية محاسبة التسيير وكذا تأثيرها على التقارير وبهذا نصل إلى معرفة الدور الذي تلعب هذه المحاسبة في مصداقية وشفافية التقارير المالية، من خلال أهمية التطبيق وأهمية الافصاح عن بعض بياناتها في التقارير المالية المنشورة. لنقوم بعدها بإستقصاء رأي إدارة المؤسسة نفطال في دور تطبيق محاسبة التسيير في تحقيق مصداقية وشفافية التقارير المالية في المؤسسة وذلك من خلال توزيع إستبيان على محاسبي المديرية التنفيذية للمالية بالمؤسسة.

المطلب الأول: التوسع في الإفصاح عن معلومات محاسبة التسيير في التقارير المالية:

من خلال الإطلاع على التقرير المالي لمؤسسة نفطال لسنة 2013 (الملحق 7)، إتضح بأن هذا التقرير أشار إلى المحاسبة التسيير المطبقة في المؤسسة وكل ما يتعلق بالمخزونات (المنتجات) في الملاحظات (الإيضاحات) على القوائم المالية (NOTES AUX ETATS FINANCIERS) بل التقرير المالي قد إستعان بكثير من المعلومات وإستخرجها من نظام محاسبة

التسيير على الرغم من تصريح بعض محاسبي مديرية التنفيذية للمالية والذين يشرفون على إعداد التقرير المالي بأن محاسبة التسيير تعقد العمل ويمكنهم الإستغناء عنها. وقد إرتأيت إلى أن نبين من خلال التقرير المالي وبالإستعانة بتقرير محاسبة التسيير لنبين أهمية محاسبة التسيير في التقرير المالي ودورها في الإفصاح والتوسع فيه لزيادة من ثقة مستخدمي التقرير في المؤسسة وشفافية المعلومات المقدمة.

الفرع الأول: عرض أهم القوائم المالية بالتقرير المالي لمؤسسة نفطال:

إبتداء من تاريخ 2010/01/01 فرض على مؤسسة نفطال تطبيق النظام المحاسبي المالي كغيرها من المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، وهذا عن طريق تحويل حسابات المخطط المحاسبي الوطني **PCN** إلى حسابات **SCF** ليتم بعدها إنشاء برنامج يعمل على النظام المحاسبي المالي والذي أنتج من طرف كوادر المؤسسة والمسمى بـ: NAFTCOMPTA، وبهذا كان التطبيق الفعلي **scf**. ولكن يبقى رأي أغلبية محاسبي المؤسسة هو أنه تم تطبيق حسابات النظام ولم يتم التطبيق الفعلي له وفق المعايير المحاسبية الدولية خاصة فيما يتعلق بقواعد التقييم في ظل عدم وجود بورصة نشطة وخبراء وأسواق خاصة بالتقييم مما تضطر في كثير من الأحيان إلى الاعتماد على التكلفة التاريخية في معظم عمليات التقييم بدل التكاليف الحقيقية أو القيمة العادية.

وتعد مؤسسة نفطال تقريرا مالي مفصل ويحتوي على العديد من المعلومات (أنظر الملحق 7)، وقد إرتأيت أن نظهر أهم القوائم المالية بغرض التحليل المالي في المطلب الموالي، وهذه القوائم مبينة كالتالي:

1) **قائمة المركز المالي (الميزانية):** وهي تحتوي على جانبين الأصول والخصوم:

1- **الأصول (الموارد):** تظهر الأصول أو الموجودات المتداولة وغير المتداولة.

جدول 17: الأصول .

(وحدة قياس: 10^6 دج)

الأصول	المبلغ الصافي	
	2013	2012
الموجودات غير المتداولة (غير جارية)	87 483	74 546
التثبيتات المعنوية	57	58
التثبيتات العينية	51 540	49 500
التثبيتات الجاري إنجازها	27 015	16 049
التثبيتات المالية	4 505	4 601
الضرائب المؤجلة	4 364	4 335
الموجودات (الأصول) المتداولة (جارية)	161 349	**140 322**
المخزونات والمنتوجات قيد التنفيد	**31 294**	**20 965**
الزبائن	**17 894**	**19 302**
المدينين الاخرين	**1 073**	**882**
الضرائب والمدفوعات المماثلة	**11 086**	**7 689**
الخزينة	**100 002**	**91 481**
المجموع العام للاصل	**248 833**	**214 868**

المصدر: التقرير المالي لدورة 2013 لمؤسسة نفطال

2-الخصوم (الإلتزامات): تتكون من رؤوس الأموال إضافة إلى الخصوم المتداولة وغير المتداولة.

جدول 18: الخصوم.

(وحدة قياس: 10^6 دج):

الخصوم	المبالغ	
	2013	2012
رأس المال الصادر	15 650	15 650
علاوات والاحتياطات	63 637	55 949
فوارق إعادة التقييم	2 600	2 651
النتيجة الصافية (صافي الربح)	8 572	7 737
رؤوس أموال خاصة أخرى - الترحيل من جديد	- 5 776	-5 776
مجموع رؤوس الأموال الخاصة I	84 684	76 212
الديون المرتبطة بالمساهمات	8 341	8 341
ديون أخرى غير متداولة	20 643	9 576
مؤونات ومنتجات مقيدة مسبقا	24 212	20 058
مجموع الخصوم غير متداولة II	53 196	37 976
موردون وحسابات مرتبطة	88 976	80 471
ضرائب		95
ديون أخرى	21 975	20 111
مجموع الخصوم المتداولة III	110 951	100 679
مجموع الخصوم العامة	248 833	214 868

المصدر: التقرير المالي لدورة 2013 لمؤسسة نفطال

2) **قائمة الدخل (حساب النتائج):** ويعتبرها البعض بأنها ثاني أهم القوائم المالية، بينما يعتبرها البعض الآخر بأنها أهم القوائم المالية، وحسب رأيي فأميل إلى الإتجاه الثاني، فمادام أهم مستخدم للمعلومات هو المستثمر أو المساهم، فأهم معلومة يريد الحصول عليها هي المكاسب أي الإيرادات

والمصاريف والأرباح والخسائر، فأهم قائمة يبحث عنها هذا المستخدم هي قائمة الدخل أو ما يسميها البعض بقائمة الأرباح أو حساب النتائج وتظهر في الجدول الموالي:

جدول 19: قائمة الدخل لشركة نفطال لسنة 2013:

(وحدة قياس: 10^6دج):

التسمية	المبالغ	
	3201	2012
مبيعات ومنتوجات ملحقة (إجمالي المبيعات أو رقم الأعمال)	**326 898**	**307 349**
تغير المخزونات من المنتوجات الجارية	52	47
الأنتاج المثبت	**18**	23
	–	
1- إنتاج السنة	326 968	**307 421**
المشتريات المستهلكة	**(247 116)**	(236 974)
الخدمات الخارجية والاستهلاك أخرى	**(18 838)**	(15 836)
2- إستهلاكات الدورة	265 955	**252 810**
3- القيمة المضافة للاستغلال	61 013	**54 610**
أعباء المستخدمين	**(34 552)**	(36 008)
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	**(3 913)**	(3 819)
4- الفائض الخام للاستغلال	22 548	**14 782**
المنتوجات العملياتية الأخرى	**4 191**	2 703
الأعباء العملياتية الأخرى	**(1 555)**	(923)
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	**(16 128)**	(8 857)
استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات	**2 835**	2 811
5- نتيجة العملياتية (التشغيلية)	11 890	**10 515**
المنتوجات المالية	**565**	585
الأعباء المالية	**(1 059)**	(812)
6- النتيجة المالية	-494	**-227**
7- النتيجة العادية قبل الضريبة	11 396	**10 288**
الضرائب المستحقة عن النتائج العادية 25%	(2 852)	(3 378)
الضرائب المؤجلة (المتغيرة) عن النتائج العادية	28	826
8- النتيجة الصافية للدورة (صافي الربح أو صافي الخل)	**8 572**	**7 737**

المصدر: التقرير المالي لدورة 2013 لمؤسسة نفطال

3) قائمة التدفقات النقدية (قائمة تدفقات الخزينة): تعد هذه القائمة حديثة الإستعمال في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، نظرا لعدم فهم مضمونها، وهي تتكون من التدفقات من الأنشطة التمويلية والإستثمارية وأهم هذه التدفقات حسب رأي هي الأنشطة التشغيلية نظرا لأنها متعلقة بالنشاط الرئيس للمؤسسة وهو توزيع المنتجات البترولية حيث تعد قيمة المتحصلات من بيع

المنتجات للزبائن (367.113 دج) من أكبر تدفق تشغيلي وأكبر قيمة في كل التدفقات النقدية، وكذلك نلاحظ أن المدفوعات للموردين من جراء شراء المواد والمنتجات التي يتم بيعها تعد ثاني أكبر قيمة للتدفقات النقدية. ويظهر هذا في الجدول الموالي:

جدول 20: قائمة تدفقات الخزينة

(وحدة قياس: 10^6 دج

البيان	2013	2012
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	**21 482**	**17 409**
المتحصلات من الزبائن	**367 113**	**337 980**
المدفوعات للموردين	**-300 455**	**-274 519**
الفوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة	**-416**	**-742**
ضرائب مدفوعة على النتائج	**763**	**-3 634**
المبالغ المدفوعة للمستخدمين	**-2 545**	**-33 167**
الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية	**-9 384**	**-8 268**
متحصلات أخرى على الحساب	**54**	**7**
مدفوعات أخرى على الحساب	**-50**	**-**
القيم التحصيل	**-68**	**-247**
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية(A)	**21 482**	**17 409**
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	**-23 940**	**-14 185**
مدفوعات على شراء تجهيزات (تثبيتات) مادية أو معنوية < 30,000دج	**-59**	**-43**
مدفوعات على شراء تجهيزات (تثبيتات) مادية أو معنوية	**-24 256**	**-14 739**
متحصلات على تنازلات التجهيزات المادية أو المعنوية	**38**	**71**
مدفوعات على شراء تجهيزات (تثبيتات) مالية	**-47 996**	**-34 383**
متحصلات على تنازلات عن تجهيزات مالية	**48 024**	**34 445**
فوائد محصلة على التوظيفات المالية	**242**	**383**
أرباح أسهم والحصة في النتائج المستلمة	**67**	**80**
صافي التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار(B)	**-23 940**	**-14 185**
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	**11 013**	**750**
أرباح أسهم وتوزيعات أخرى	**-50**	**-50**
متحصلات (العائدات) من القروض والديون المشابهة الأخرى	**11 063**	**800**
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية(C)	**11 013**	**750**
أثر التغيرات في أسعار الصرف على السيولة (النقد (وما يعادلها (D)	**-27**	**-13**
تغيرات الخزينة للفترة(A + B + C + D)	**8 528**	**3 959**
الخزينة وما يعادلها عند إفتتاح الدورة	**91 528**	**87 569**
الخزينة وما يعادلها عند (غلق) نهاية السنة	**100 057**	**91 528**
تغيرات الخزينة للدورة	**8 528**	**3 959**
التقارب (مقارنة مع النتيجة المحاسبية)		

المصدر: التقرير المالي لدورة 2013 لمؤسسة نفطال

4) **التغيرات في حقوق الملكية (تغيرات رؤوس الأموال):** تقدم تغيرات رؤوس الأموال مايلي:

- التغيرات الناتجة عن المعاملات الرأس المالية والتوزيعات؛
- النتيجة الصافية (صافي الدخل) للدورة؛
- الأرباح والخسائر المحققة مباشرة في رؤوس الأموال (حقوق الملكية)؛
- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسات المحاسبية.

وفيما يلي جدول تغيرات رؤوس الأموال أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

جدول 21: قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

(وحدة قياس: 10^6 دج):

البيان	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فرق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر(2011) N-2	15 650			2 705	50 223
إعادة تقييم التثبيتات (الانحراف ذكرت في النتيجة)				-53	
أرباح الأسهم المدفوعة					-50
النتيجة الصافية للدورة					7 737
الرصيد في 31 ديسمبر(2012) N-1	15 650			2 651	57 911
إعادة تقييم التثبيتات (الانحراف ذكرت في نتيجة)				-50	
أرباح الأسهم المدفوعة					-50
النتيجة الصافية للدورة					8 572
الرصيد في 31 ديسمبر(2013) N	15 650			2 600	66 434

المصدر: التقرير المالي لدورة 2013 لمؤسسة نفطال

الفرع الثاني: دور محاسبة التسيير في التوسع في الإفصاح في التقارير المالية:

وقد إرتأيت أن نبين من خلال التقرير المالي لمؤسسة نفطال (أنظر الملحق 7) دور نظام محاسبة التسيير والمعلومات التي يقدمها للمحاسبة المالية لتقوم بزيادة الإيضاحات لقوائمها المالية المعدة وبالتالي زيادة الإفصاح والوصول إلى الشفافية في التقارير المالية. وفي مايلي أهم الإفصاحات في هذا الجانب:

1) **إختيار البدائل المحاسبية:** ففي الجدول الخاص بإختيار البدائل المحاسبية من الصفحة 10 للتقرير المالي في السطر الخامس والذي يندرج في إطار المعاير المحاسبي الدولي رقم 8 (تغير السياسات المحاسبية) والمعيار المحاسبي الدولي رقم 2 (المخزونات)، يبين مايلي:

1- حساب تكلفة المخزونات: يظهر بأن المؤسسة تتبع طريقة التكلفة الحقيقية **(Coûts réels)** في قياس وحساب التكاليف والتي بيناها في المبحث الثاني من هذا الفصل، كما يظهر الملحق أن بإستطاعة المؤسسة تطبيق طريقة التكاليف المعيارية **(Coût standard)** لحساب سعر البيع وهامش الربح.

2- خروج المخزونات: يتم تقييم المخزونات بالتكلفة الوسطية المرجحة **(Coût moyen pondéré)**، مع إمكانية إستخدام طريقة الوارد أولا الصادر **(FIFO)** أولا كبديل للطريقة السابقة.

3- جرد المخزونات: تستعمل مؤسسة نفطال الجرد الدائم **(Inventaire permanent)** للمخزونات؛ وفي هذه الحالة تتبع طريقة التكاليف الكلية الحقيقية في حساب التكاليف وطريقة التكلفة الوسطية المرجعة. أما عند إستخدام نظام الجرد المستمر **(Inventaire intermittent)**؛ ففي هذه الحالة تستخدم البدائل التي أشرت لها سابقا، حيث تقوم بإستخدام لحساب التكاليف وسعر البيع والهوامش، أما في التقييم فتستعمل طريقة الوارد أولا صارد أولا.

وكذلك في جانب الملاحظات على القوائم المالية أيضا يقوم التقرير بشرح بنود القوائم المالية، حيث يندرج في جانب الأصول وبالضبط في الأصول المتداولة (الجارية) المخزونات والمنتجات قيد التنفيد وذلك في الصفحتين 14 و15 من التقرير المالي محل الدراسة، حيث تنص الملاحظات التي تخص المخزون كالتالي:

- يتم تتبع المخزونات بطريقة الجرد الدائم. كما أن المخزونات تقيم بالتكلفة أو بالقيمة القابلية للتحقيق أيهما أقل. وأما فيما يخص التكلفة تتضمن كل التكاليف المحملة حتى تصل السلع إلى مواقعها. ويتم تحديد تكلفة العناصر عادة باستخدام ما يعرف بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة؛
- القيمة القابلة للتحقق تقدم سعر البيع المقيمة في سياق الأنشطة العادية، وتقليل التكاليف الأساسية لإتمام عملية البيع.

وقد تم عرض أهم مخزونات (منتجات) مؤسسة نفطال في التقرير المالي لسنة 2013 في الجدول التالي:

جدول 22: المخزونات (Stocks):

وحدة القياس: 10^6 دج

المنتجات	2013	2012	القيمة التغير	% التغير
الوقود (Carburants)	8 480	7 047	1 433	20%
غازوال (Gasoil)	3 259	2 916	343	12%
بنزين عادي (Essence Normale)	736	613	123	20%
بنزين ممتاز (Super)	625	363	262	72%
بنزين دون رصاص (Sans Plomb)	325	140	185	132%
وقود الطائرات (Jet A1)	571	513	58	11%
وقود الطائرات (Fuel Oil)	111	224	−113	−50%
(Bunker C)	2 853	2 278	575	25%
زيوت التشحيم(Lubrifiants)	11 724	4 519	7 205	159%
المطاط أو إطارات (Pneumatiques)	1 948	2 010	−62	−3%
غاز البترزل السائل (GPL)	171	208	−37	−18%
الزفت(Bitumes)	1 274	771	503	65%
قطع الغيار (Inst, fixe, MRO, RSU)	5 468	4 240	1 228	29%
منتجات أخرى موجهة لإعادة بيعها (عداد الحجم، براميل وملحقات)	1 599	1 602	−3	0%
مخزونات أخرى (منتجات خاصة، ملاحق مكتب....).	1 526	1 327	199	15%
المجموع	32 190	21 724	10 466	48%

المصدر: التقرير المالية لمؤسسة نفطال لسنة 2013، ص26

يظهر في الجدول السابق مجموع المخزونات والمقدر بمبلغ **32.190. دج** وبعد طرح الإهتلاكات يصبح في الميزانية (قائمة المركز المالي) بقيمة معتبرة مقدرة بـ **31.294 دج**، حيث يشكل نسبة

19,39% من إجمالي الأصول المتداولة، ونسبة 12,57% من إجمالي الأصول. أما طريقة حساب تكلفة المخزونات المتبعة فيتم تحديده من طرف المحاسبة المالية، وهذا مناقض لما تم التطرق له في التقرير بأن المؤسسة تستخدم طريقة التكاليف الكلية الحقيقية لتحديد تكلفة المخزونات، والتي نص عليها النظام المحاسبي المالي فيما يخص طرق قياس المخزون، وقد قمت بالاشارة إلى هذ الجانب في الفصل السابق، ونظرا لهذا سنقوم في المطلب الثالث بدراسة أثر تغير هذه المخزونات على بنود القوائم المالية إذا لم تحسب وتقيم تكاليفها جيدا.

2) **منتجات الأنشطة العادلة:** في الصفحة 18 من التقرير المالي نجد؛ منتجات الأنشطة العادية يتم تقييمها بالقيمة العادلة للمقابل المحقق والمستحق. ويتم تخفيض مبالغ منتجات الأنشطة العادية بمقدار السلع المسترجعة من الزبائن، خصومات والتخفيضات الأخرى المماثلة. ويتم تسجيل منتجات الأنشطة العادية من بيع السلع عندما تتحقق جميع الشروط التالية:

- تحول المؤسسة للمشتري المخاطر والمنافع الأساسية الملازمة لملكية السلع؛
- لا تستمر الشركة بالتدخل في التسيير وإنما ترتبط عادة بالملاك أو تقوم بالرقابة الفعالة على السلع المباعة؛
- قيمة المنتجات من الأنشطة العادية يكن **قياسها وتقييمها بطريقة موثوقية؛**
- فمن المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالصفقة سوف تتدفق إلى المؤسسة؛
- التكاليف المحملة أو التي سيتم تحميلها المرتبطة بالصفقة يمكن **قياسها بطرقة موثوقة.**

وتعليقا على الشروط السابقة نلاحظ أنه من المفروض ألا تتدخل المؤسسة في تسير تسعير المنتجات فقيمة المنتجات من الأنشطة العادية وكذلك كل التكاليف المحملة والتي ستم تحميلها يتم قياسها وتقييمها بطرق موثوقة، أي يتم إستخدام محاسبة التسيير في هذه العملية ويكون لها الدور الفعلي في ذلك، ولكن وكتعليق على هذا نجد أن الدولة مازالت تتدخل في تسعير منتوجات

المؤسسة وحتى الإدارة ففي كثير من الأحيان لا تأخذ إقتراحات مدرية الموازنات والتكاليف فيما يخص هذا الموضوع

3) **القطاعات التشغيلية:** في صفحة رقم 19 من التقرير المالي وحسب المعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم8 القطاعات التشغيلية، تعد مؤسسة مؤسسة نفطال قائمة النتائج التشغيلية حسب الفروع وحسب الأنشطة تقدم على مستوى الملاحظة رقم 23 في الصفحة 44 و45 من التقرير المالي. وتستمد هذه المعلومات من نظام محاسبة التسيير (المحاسبة التحليلية) الذي يعمل أيضا لحساب التكاليف وسعر بيع كل منتج. ويتم تحديد ثمانية أنشطة مختلفة على النحو التالي:

- الفرع التجاري: ويضم كل الأنشطة التالية: التوزيع؛ الشبكة؛ الزيوت والمطاطات؛ الزفت؛
- فرع الوقود: ويضم: الإمداد بالوقود الأرضي؛ الوقود الجوي؛ الوقود البحري.
- فرع غاز البترول المميع: ويتمثل في نشاط الخاصة بمنتجات غاز البترول المميع.

وقوائم النتائج التشغيلية من الملاحظة رقم 23 المشار إليها سابقا والمستمدة من نظام المحاسبة التسيير (أنظر الملحق 6 و7) نبينها كالتالي:

جدول 23: النتائج حسب الأنشطة:

وحدة القياس: 10^6 دج

الأنشطة	التوزيع	الشبكة	الزيوت والمطاطا	الزفت	إمداد بالوقود	الوقود الجوي	الوقود البحري	غاز البترول	المجموع
نتيجة 2012 قبل	**213**	**-2 348**	**2 282**	**990**	**484**	**12 891**	**1 146**	**-5 369**	**10 289**
نتيجة 2013 قبل	**941**	**-2 660**	**3 806**	**1 337**	**520**	**11 715**	**1 167**	**-5 430**	**11 396**

المصدر: التقرير المالي لسنة 2013

جدول 24: النتائج حسب الفروع:

وحدة القياس: 10^6 دج

فرع التجاري	التوزيع	الشبكة	الزيوت والمطاطات	الزفت	المجموع
نتيجة 2012 قبل الضريبة	213	348 2-	2 282	990	1 137
نتيجة 2013 قبل الضريبة	941	660 2-	3 806	1 337	3 424

فرع الوقود	وقود الأرضي	وقود جوي	وقود بحري	مجموع
نتيجة 2012 قبل الضريبة	484	12 891	1 146	14 521
نتيجة 2013 قبل الضريبة	520	11 715	1 167	13 402

غاز البترول المميع	المبلغ
نتيجة 2012 قبل الضريبة	369 5-
نتيجة 2013 قبل الضريبة	430 5-

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة نفطال لسنة 2013.

4) **رقم الأعمال والنتيجة للمنتجات ذات الهامش الحر والمقتن:** كما يضم التقرير المالي إيضاحا أو تفسيرات لمصادر رقم الأعمال (بإستثناء الخدمات المقدمة ح/706) والنتائج للمنتجات التي لها هوامش مقننة كمنتوج غاز البترول المميع GPL والمنتجات ذات الهوامش الحرة كالزفت مثلا. والجدول الموالي يظهر هذه المنتجات ذات الهامش الصافي برقم أعمالها ونتيجتها:

جدول 25: تقرير النتيجة ورقم الأعمال:

(وحدة قياس: 10^6 دج):

المنتجات	نتيجة 2013	رقم الأعمال 2013*	ر.الأعمال/ النتيجة%
الوقود الأرضي	**520**	**201 594**	**0,25%**
GPL(غاز البترولي السائل)	**430 5-**	**22 381**	**24,26%-**
نتيجة المنتجات ذات هامش مقيد أو مقتن (عقود مع الدولة)	910 4-	223 975	24%-
وقود الطائرات	**11 715**	**27 610**	**42,43%**
وقود البواخر	**1 167**	**16 373**	**7,12%**
زيوت (التشحيم) & المطاط (إطار)	**3 806**	**22 922**	**16,60%**
الزفت	**1 337**	**19 493**	**6,85%**
نتيجة المنتجات ذات الهامش الحر	18 025	86 398	20,86%
المجموع	13 115	310 373	4,22%

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة نفطال لسنة 2013.

* **chiffre d'affaires hors prestations**

كما يظهر التقرير المالي رقم الأعمال حسب كل منتج من منتجات المؤسسة وهذا يظهر من خلال الجدول الموالي:

جدول 26: تقرير النتيجة ورقم الأعمال.

(وحدة قياس: 10^6 دج):

المنتجات	2013
الوقود الأرضي CBR Terre	**201 594**
الوقود الجوي CBR Aviation	**27 610**
الوقود البحري CBR Marine	**16 373**
مجموع فرع الوقود CBR	245 576
الزيوت Lubrifiant	**21 698**
المطاطات Pneumatiques	**1 224**
التوزيع CDD	**9 109**
الشبكة Reseaux	**7417**
الزفت Bitumes	**19 493**
مجموع الفرع التجاري COM	58 941
مجموع فرع غاز البترول المميع GPL	22 381
المجموع	326 898

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة نفطال لسنة 2013.

5) المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة: نص التقرير المالي لمؤسسة نفطال في الصفحة 19، أن النظام المحاسبي المالي يفرض أن يتم تقديم على مستوى الملاحظات (إيضاحات) القوائم المالية، طبيعة العلاقة التي تربط نوع وحجم المعاملات وقيمتها وسياسة تحديد الأسعار المتعلقة بالمعاملات المنفذة خلال الدورة مع الوحدات ذات الصلة (أو المؤسسات ذات العلاقة بالمؤسسة) ومسيروها. وتجدر الإشارة إلى أن المعاملات الأساسية هي (الشراء والبيع) مع الأطراف ذات العلاقة في إطار الأسعار المحددة إداريا والمتمثلة في المنتجات التالية: الوقود الأرضي ومنتوجات GPL. ومنتجات لها هوامش حرة ومنتجاتها كالزيوت والعجلات ومنتجات أخرى....، هذه المعلومات مبينة في الملحق 7 بالملاحظة رقم 21 من الصفحة 41 إلى 43 من التقرير المالي، حيث يتم تحديد كل من رقم الأعمال المحقق مع الأطراف ذات العلاقة؛ ومشتريات من الأطراف

ذات العلاقة؛ وكذلك الحقوق والديون من الأطراف ذات العلاقة. وكل ماذكر في هذا التقرير نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 24 الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة. فالمبيعات من منتجات المؤسسة المختلفة للزبائن بمختلف أنواعهم يتم تحديدها من قبل نظام محاسبة التسيير wincanal كما بيناه سابقا.

الفرع الثالث: أهمية تقرير محاسبة التسيير في زيادة إفصاح وشفافية التقارير المالية:

تولي مؤسسة نفطال أهمية كبيرة لقائمة الدخل وبياناتها، خاصة النتيجة ورقم الأعمال، حيث تقوم بإظهارهما حسب المنتجات والأنشطة وحسب كل فرع، وهذا بالاستعانة بتقرير محاسبة التسيير (**أنظر الملحق 6**) المعد من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية.

كما أنه من خلال قائمة التدفقات النقدية يظهر أن التدفقات من الأنشطة التشغيلية هي أهم التدفقات نظرا لكونها ذات قيمة كبيرة وتحقق أكبر صافي من التدفقات، وقد لوحظ أن أهم التدفقات النقدية هي المحصلات من الزبائن والمدفوعات من الموردين أي التدفقات الناتجة من البيع والشراء على التوالي، وهو نشاط المؤسسة الرئيس، ويتم حساب كل التكاليف مشراء المواد أو المنتجات من المورد، وكذلك يتم حساب مبيعات المؤسسة من المنتجات (المخزونات) إلى الزبائن بدقة من خلال نظام محاسبة التسيير. ومن هنا تظهر أهمية نظام محاسبة التسيير في حساب الإيرادات من المبيعات وقياس التكاليف لمعرفة مقدار الأرباح المحققة.

إن مؤسسة نفطال تعمل كما أشرت سابقا بنظام مدمج بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير والذي يعد نظام أنجلوسكسوني، هذا الاخير يفرض على المؤسسة تطبيق نظام محاسبة تسيير مدمج أو منفصل عن المحاسبة المالية، وهذا وفق المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما. ولهذا فمحاسبة التسيير في مؤسسة نفطال تستفيد معلوماتها من المحاسبة المالية عن طريق قائمة الدخل والميزانية (قائمة المركز المالي) وكذلك اليومية العامة...ينتج عنها قوائم مالية

مشتركة كقائمة الدخل المدمجة بين المحاسبتين، وفي المقابل تستفيد المحاسبة المالية من عدة معلومات تفصيلية تقدمها محاسبة التسيير كالنتيجة ورقم الأعمال حسب المنتجات والأنشطة والفروع، وكذلك معلومات أخرى عن الأنشطة العملياتية للمؤسسة والعديد من المعلومات الأخرى التي تفيد التقرير المالي لمؤسسة نفطال وتظفي عليها مصداقية وشفافية أكبر من خلال المعلومات الإضافية المقدمة من محاسبة التسيير.

وإذا كان ولابد من الحديث عن شفافية ومصداقية التقارير المالية لمؤسسة نفطال فيكفي أنها تطبق نظام محاسبة التسيير، وتعمل جاهدة لتطويره مهما كانت التكاليف كما صرح به أحد مسؤولي مصلحة المحاسبة التحليلية، بل تعمل المؤسسة على إستخدام تقنيات جديدة في محاسبة التسيير كطريقة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**، وليس هذا فقط بل تقوم المؤسسة بإعداد تقرير خاص بمحاسبة التسيير معتمد على معلومات من المحاسبة المالية، وهذا الذي ساعد المؤسسة على إصدار تقارير مالية أكثر تفصيلا لإحتوائها على معلومات مهمة مستمدة من تقريري المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير على حد سواء، فالمعلومات الإضافية المقدمة من محاسبة التسيير تزيد من مصداقية وشفافية التقارير المالية لمؤسسة نفطال وبالتالي تزيد من ثقة مستخدمي التقارير المالية في إدارة المؤسسة.

المطلب الثاني: تحليل التقرير المالي للمؤسسة من وجهة نظر محاسبة التسيير:

يعد تحليل التقارير المالية باستخدام النسب أهم أدوات التحليل المالي لتوضيحه حقيقة المؤسسة ونشاطاتها للمصالح الداخلية والخارجية للمؤسسة من خلال المؤشرات. ولهذا سنقوم في هذا المطلب بتحليل القوائم المالية لمؤسسة نفطال ولكن باستخدام نسب مالية تظهر أهمية محاسبة التسيير وتأثيرها على التقارير المالية للمؤسسة، وكيف يمكن أن نعتبرها مؤثرة على القرارات فيها.

ولهذا إرتأيت أن نأخذ بعض النسب التي تنصب في إظهار أهمية محاسبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية وإيضاح أهميتها للتقارير المالية وتحليلها وزيادة شفافيتها ومصداقيتها.

سنركز في تحليل النسب على النسب الخاصة ببنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وبعدها نبين الأثر المترتب من خلال تغير أحد بنود القوائم المالية على كلا من القائمتي السابقتي من خلال دراسة حساسية البند على هذه القوائم.

1) نسب قائمة الدخل: تستخرج هذه النسب مختلف بنودها من قائمة الدخل، وتضم كل من نسبة مجمل الربح إلى المبيعات ونسبة مصاريف التشغيل إلى صافي المبيعات ونسبة صافي الربح إلى المبيعات...وغيرها، تستخدمها كل أصحاب المصالح من إدارة وملاك ومقرضين ومساهمين...إلخ. وتعد نسب تحليل الربحيةمن أهم النسب نظرا لإهتمامها بتحقيق الربح وهو سبب قيام المؤسسات واستمراريتها.

1- نسبة مجمل الربح إلى صافي المبيعات (نسبة هامش الربح): من خلال هذه النسبة يتم قياس قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح من النشاط الرئيس كبيع المنتجات في المؤسسة الصناعية، وصيغتها كالتالي:

$$\text{نسبة مجمل الربح إلى صافي المبيعات} = \frac{\text{مجمل الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$$

حيث يتم الحصول على صافي المبيعات من تقرير محاسبة التسيير والذي يقدر من خلال مجموع صافي المبيعات لكل المنتجات، حيث يؤخذ صافي الربح للمنتج من جدول سعر التكلفة والنتيجة للمنتج والذي تعده مصلحة المحاسبة التحليلية (أنظر الملحق 6). فمثلا: من خلال تقرير محاسبة التسيير يظهر صافي المبيعات لفرع **GPL** يقدر بـ **18 700** مليون دج ولكن حقيقة الأمر يقدر بـ **21 109** مليون دج بعد إضافة هامش التسيير المباشر المقدر بـ **2 409** مليون دج. والجدول الموالي يوضح صافي المبيعات كالتالي:

جدول 27: التكلفة والنتيجة التحليلية وصافي المبيعات:

و.ق: مليون دج

النشاط	إجمالي المبيعات	صافي المبيعات	تكلفة المبيعات			النتيجة التحليلية	النتيجة الصافية قبل الضريبة (صافي الربح)
			سعر التكلفة	مشتريات مستهلكة	تكلفة المبيعات		
وقود أرضي	**201 594**	**201 109**	**23 169**	**178 273**	**201 442**	**-333**	**520**
وقود جوي	**27 610**	**27 604**	**2 486**	**10 648**	**13 134**	**14 470**	**11 715**
وقود بحري	**16 373**	**16 371**	**1 200**	**13657**	**14 857**	**1 514**	**1 167**
فرع الوقود	245 576	245 084	26 855	202 578	229 433	15 654	13 402
الزيوت	**21 698**	**20 935**	**4 462**	**12 568**	**17 030**	**3 905**	**3 752**
المطاط	**1 224**	**1 220**	**159**	**958**	**1 117**	**103**	**54**
التوزيع	**9 109**	**8 870**	**7 935**	/	**7 935**	**935**	**941**
الشبكة	**7 417**	**7 063**	**9 298**	/	**9 298**	**-2 235**	**-2 660**
الزفت	**19 493**	**19 426**	**2 426**	**16 114**	**18 540**	**886**	**1 337**
فرع التجاري	58 941	57 514	24 280	29 640	53 920	3 593	3 424
فرع GPL	22 381	21 109	20 154	6 574	26 728	-5 619	-5 430
المجموع	326 898	323 707	71 289	238 792	310 081	13 626	11 396

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مصادر المؤسسة.

من خلال الجدول السابق يتضح مايلي:

– إجمالي المبيعات حسب المحاسبة المالية: وهذه القيم تم إستخراجها من التقرير المالي لمؤسسة نفطال.

– إجمالي المبيعات حسب محاسبة التسيير: تم إستخراجها من تقرير محاسبة التسيير أي من قائمة الدخل الخاصة بكل منتج (الملحق 6).

– صافي المبيعات: تم إستخراجها من تقرير محاسبة التسيير أي من جدول سعر التكلفة والنتيجة (**Couts de revient et résultat**) لكل منتوج، وهو عبارة عن إجمالي المبيعات مطروحا منها كل من (التخفيضات والتنزيلات والمسموحات الممنوحة والمردودات).

- مجمل الربح = صافي المبيعات – (تكلفة المبيعات + فرق الإدماج)
- مجمل الربح = **323 707 مليون دج** – **(310 081 + 2 230)**
- مجمل الربح = **323 707** – **(312 311)**
- مجمل الربح = **11 396 مليون دج**

نسبة مجمل الربح إلى صافي المبيعات = $\frac{11\ 396}{323\ 707}$ = 0,0352

تظهر هذه النسبة قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح من نشاطها الرئيس، وتقدر النسبة بحوالي **3,5%** وهي نسبة متدنية فهي تبين فشل المؤسسة في تحقيق الأرباح من ذلك نشاطاتها.,وتدخل عوامل كثيرة في تحديد مؤشر انخفاض هذه النسبة تكسبها أهمية خاصة مثل:

- **أسعار البيع غير المدروسة:** والتي تعد أسعارا محددة من طرف الإدارة وليست مدروسة ولا محددة من طرف محاسبة التسيير، كما أن هناك بعض المنتجات ذات هامش مقنن من طرف الدولة كمنتوجات فرع GPL والذي يحقق خسارة نظرا لتكلفة المبيعات العالية بالمقارنة مع هامش الربح المقنن، وفرعCBR، حيث تعد حجم مبيعاته من الوقود الأرضي كبيرة بالمقارنة مع الربح المحقق نظرا لتدخل الدولة في تسعيره.
- **تكلفة المبيعات العالية:** وكذلك يمكن أن نقول بأن النسبة المتدنية عبارة عن مؤشرا خطيرا قد تعود بشكل أساسي إلى ارتفاع كلف المبيعات نتيجة لارتفاع تكلفة المشتريات أو مصاريف نقلها أو تخزينها...إلخ، ويمكن أن يكون السبب الارتفاع أيضا مصاريف الصناعية المباشرة وغير المباشرة.
- **عدم إستغلال الأصول بشكل جيد:** وقد يكون تدني النسبة راجع لعدم نجاح المؤسسة في إستغلال أصولها بشكل جيد يساعدها في تحقيق الأرباح من النشاط الرئيس.

نعتقد أن إرتفاع كلفة المبيعات هو سبب إنخفاض النسبة السابقة، ولمعرفة ذلك لابد من حساب النسبة التالية:

نسبة كلفة المبيعات إلى صافي المبيعات	=	كلفة المبيعات / صافي المبيعات	=	311 312 مليون دج / 323 707 مليون دج	=	0,9648

هذه النسبة تعكس مدلول للمدلولات نسبة مجمل الربح إلى صافي المبيعات، حيث يظهر أن هذه النسبة مرتفعة **(96,48 %)** وهذا يعطي إنطباعا سيئا عن أداء المؤسسة في نشاطها الرئيس.

ونظرا لأن المؤسسة تقوم بتقييم المخزون بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة بإستخدام برامج معلومات محاسبية دقيقة فلا نرجح أن هناك خطأ في تقييم المخزون، وإنما حسب ما أظن فإن هذا راجع لضعف في التحكم في التكاليف، حيث يظهر التقرير المالي أن هناك تكاليف للحوادث كحوادث النقل والتي لا يتم إدراجها مثلا في تكاليف المنتوج مما يتحملها هامش الربح الضعيف الذي يحدد إداريا وليس وفق محاسبة التسيير.

2- نسبة مصاريف التشغيل إلى صافي المبيعات: تبين هذه النسبة مقدار ما تستنزفه مصاريف التشغيل من صافي المبيعات ويمكن احتساب هذه النسبة من خلال الصيغة التالية:

نسبة مصاريف التشغيل إلى صافي المبيعات	=	مصاريف التشغيل / صافي المبيعات	=	75 485 مليون دج / 323 707 مليون دج	=	0,2331

وتضم مصاريف التشغيل المصاريف الادارية والعمومية ومصاريف البيع والتوزيع. وتبين مؤشرات الارتفاع في هذه النسبة كبر حجم المصاريف التي أنفقت من قبل المؤسسة في النشاط التشغيلي، والمقدرة بـ **23,31%** من صافي المبيعات وهي نسبة معتبرة، وهو ما يعتبر مؤشرا سلبيا إذا لم يكن هناك ما يبرره، ويمكن أن نفصل هذه النسبة إلى النسبتين التاليتين:

- **نسبة المصاريف الادارية والعمومية إلى صافي المبيعات:**

نسبة المصاريف الادارية والعمومية إلى صافي المبيعات	=	المصاريف الادارية والعمومية / صافي المبيعات	=	17 087 مليون دج / 323 707 مليون دج	=	0,0527

- **نسبة مصاريف البيع والتوزيع إلى صافي المبيعات:**

نسبة مصاريف البيع والتوزيع إلى صافي المبيعات	=	**مصاريف البيع والتوزيع** / **صافي المبيعات**	=	**13 889 مليون دج** / **323 707 مليون دج**	= 0,0429

ونلاحظ من خلال النسب أن إرتفاعها يشكل تحديا للمؤسسة. فنسبة المصاريف الادارية إلى المبيعات، مقدرة بـ **5,27%** وهي نسبة ضعيفة بالمقارنة مع مؤسسات أخرى، ولكن رغم هذا فإن مبلغ **17 087** مليون دينار يعد مبلغا كبيرا، وقد يكون مرده إلى مصاريف المقاطعات في المؤسسة كرواتب الموظفين، كما أن مقر المؤسسة والمتمثل في المديرية العامة يحتوي على مصاريف الموارد البشرية والمباني ووسائل النقل وأجهزة الحاسب الآلي بالاضافة إلى الصيانة والنقل...،

أما نسبة مصاريف البيع والتوزيع إلى المبيعات فتتمثل حوالي **4,3%** ، وهذا الانخفاض في هذه النسب يشكل مؤشرا إيجابيا على قدرة المؤسسة في تقنين هذه المصاريف والسيطرة عليها، وخاصة في حالة عدم تأثير ذلك على مبيعات المؤسسة وحجم نشاطها. ولكن وحسب بعض مسيري مصلحة المحاسبة التحليلية فإنه من المفروض أن يتم إدراج مصاريف حوادث نقل المنتجات والمواد لتكلفة المنتجات.

3- نسبة صافي الربح إلى صافي المبيعات: تقيس هذه النسبة العلاقة بين صافي الربح وصافي المبيعات، حيث سنأخذ صافي الربح من قائمة الدخل في المطلب السابق (جدول 19) ويتم ذلك من خلال الصيغة التالية:

نسبة صافي الربح إلى صافي المبيعات	=	**صافي الربح** / **صافي المبيعات**	=	**8 572 مليون دج** / **323 707 مليون دج**	= 0,02648

قد يظهر من خلال النسبة أن المؤسسة قد غطت كل تكاليفها للحصول على صافي الربح، ولكن من خلال النسبة المقدرة بـ **2,65%** يظهر أن هذا الربح يعد ضعيفا في ظل إحتكار المؤسسة للسوق الوطنية، وقد لا تصمد المؤسسة في وجه المنافسة إذا بقيت على هذه الحالة مع إنفتاح السوق.

2) نسب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي:

وهي نسب أحد بسطها أو مقامها يحتوي إما على بند من قائمة الدخل والآخر من قائمة المركز المالي ومن هذه النسب نذكر:

1- نسب الربحية المرتبطة بالاستثمارات: وتسمى نسب العائد على الاستثمار وهي نسبة مختلطة يتم الحصول على بنودها من قائمتي الدخل وقائمة الوضع المالي.

- **نسبة صافي الربح إلى الأصول (المردودية الاقتصادية):** تعرف بالعائد على الأصول، وتعبر عن العلاقة بين صافي الربح والأصول، وهي تأخذ الصيغة التالية:

العائد على الأصول	=	**صافي الربح** / **مجموع الأصول**	=	**8 572 مليون دج** / **248 833 مليون دج**	= 0,0344

يعود سبب إنخفاض هذه النسبة المقدرة بحوالي **3,5%** إلى فشل المؤسسة في تحقيق مستوى عال نتيجة لزيادة التكلفة والمصاريف أو بسبب هوامش بعض المنتجات المحددة من قبل الدولة مما يجعلها تحقق خسارة كغاز البترول المميع، أو من خلال الزيادة في إجمالي الأصول نتيجة لشراء أصول جديدة.

- **العائد على حقوق الملكية (المردودية المالية):** يتم بموجبها هذه النسبة الربط بين صافي الربح المتحقق خلال فترة ما وبين حقوق الملكية لنفس الفترة، وتأخذ هذه النسبة الصيغة التالية:

$$\text{العائد على حقوق الملكية} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{حقوق الملكية}} = \frac{8\ 572 \text{ مليون دج}}{84\ 684 \text{ مليون دج}} = 0{,}1012$$

ويمكن حساب حقوق الملكية من خلال إستخدام قائمة تغيرات حقوق الملكية فنحصل على:

- حقوق الملكية = **رأس مال الأسهم** + **علاوات وإحتياطات** + **فرق إعادة التقييم**
- حقوق الملكية = 15 650 + 66 434 + 2 600
- حقوق الملكية = **84 684** مليون دج

وتبين هذه النسبة والمقدرة بـ **10,12%** النجاح المتواضع الذي حققته المؤسسة في استخدام مصادر المال الداخلية في جني وتحقيق الأرباح، وهذا ما يبين ضعف المؤسسة في هذا المجال.

2- نسب تحليل النشاط (نسب التشغيل): تهتم نسب النشاط بتقييم كفاءة الآداء في المؤسسة على مختلف الأصعدة التشغيلية، كإدارة المخزون والذمم المدينة والأصول الثابتة (التثبيتات)...

- **معدل دوران المخزون:** تبين هذه النسبة فعالية المؤسسة وقدرتها على بيع بضائعها، ويمكن من خلالها الحكم على على سياسة الإدارة وفعالية عمليات البيع. ويمكن قياسها بالصيغة التالية:

قبل أن نحسب هذه النسبة لابد ان نحسب متوسط المخزون، والذي يتم حسابه كالتالي:

$$\text{متوسط المخزون} = \frac{\text{مخزون اول المدة + مخزون آخر المدة}}{2} = \frac{\text{مخزون 2012 + مخزون 2013}}{2}$$

$$\text{متوسط المخزون} = \frac{20\ 965 + 31\ 294}{2} = 26\ 129{,}5 \text{ مليون دج}$$

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{كلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}} = \frac{312\ 311 \text{ مليون دج}}{26\ 129{,}5 \text{ مليون دج}} = 11{,}95 \approx 12 \text{ مرة}$$

يظهر عدد المرات دوران المخزون المقدرة بـ 12 مرة، نجاح المؤسسة في تصريف المخزون، مما يعني زيادة عدد مرات الاستثمار وصفقات المخزون سينعكس على فرص تحقيق الأرباح.

ويجب التوضيح هنا إلى إيجابية ارتفاع معدلات دوران المخزون والذي يعتمد أساسا على طبيعة السلع التي تتعامل فيها المؤسسة، حيث يظهر بأن رغم أن المؤسسة تحتوي على منتجات أو سلع بطيئة التلف إلا أن هناك بعض المنتجات التي قد تفقد وزنها، بالإضافة إلى الطلب المتزايد على منتجات مؤسسة نفطال نظرا لجودتها من جهة واحتكارها للسوق من جهة أخرى، مما يجعل المنتجات لا تبقى كثيرا في المخازن، وقد تتعرض هذه السلع للتلف في بعض أحيان مما يجعل المؤسسة تهدف لعدم إبقائها في المخازن.

- **معدل دوران الذمم المدينة:** الذمم المدينة، وهي ما للمؤسسة على الغير نتيجة لبيع البضائع بأجل كالزبائن. ويمكن إعتبار الضرائب والمدفوعات المماثلة المدينون الآخرون من الذمم المدينة، لهذا فهذه النسبة تقيس كفاءة المؤسسة في تحصيل ديونها وهو ما يؤثر بشكل مباشر على سيولة المؤسسة وربحيتها. وتستخدم هذه النسبة بعد إحتساب متوسط الذمم المدينة:

$$\text{متوسط المخزون} = \frac{\text{الزبائن اول المدة + الزبئن آخر المدة}}{2} = \frac{\text{زبائن 2012 + زبائن 2013}}{2}$$

$$\text{متوسط المخزون} = \frac{19\,302 + 17\,894}{2} = 18\,598 \text{ مليون دج}$$

$$\text{معدل دوران الذمم المدينة} = \frac{\text{المبيعات الآجلة أو إجمالي المبيعات}}{\text{متوسط الذمم المدينة}} = \frac{326\,898 \text{ مليون دج}}{18\,598 \text{ مليون دج}} = 17{,}57 \text{ مرة}$$

يدل عدد دوران الذمم المدينة (الزبائن) على قدرة المؤسسة في تحصيل ديونها على الغير وتحويلها إلى نقد لإستخدامها مرة أخرى في عملية شراء البضائع وبيعها.

- **معدل دوران إجمالي الأصول (صافي المبيعات إلى إجمالي الأصول):** وتستخرج هذه النسبة لقياس أنشطة الأصول والتعرف على قدرة إدارة المؤسسة في إستغلال هذه الأصول لتوليد مبيعات، وهو ما يمكن الوصول إليه من خلال النسبة التالية:

معدل دوران إجمالي الأصول	=	**صافي المبيعات** / **إجمالي الأصول**	=	323 707 **مليون دج** / 248 833 **مليون دج**	=	1,30 **مرة**

معدل دوران الأصول في هذه الحالة منخفض رغم أن المبيعات تغطي الأصول المتداولة، وهنا يجب على المؤسسة العمل على وضع السياسات الكفيلة برفع حجم المبيعات أو تقليص حجم إستثماراتها في أصولها عبر التخلص من بعضها إذا كانت سببا في إنخفاض المبيعات. ويمكن كذلك للتوضيح أكثر العمل بالصيغة التالية:

معدل دوران الأصول الثابتة (الاصول غير متداولة)	=	**صافي المبيعات** / **الأصول الثابتة**	=	323 707 **مليون دج** / 87 483 **مليون دج**	=	3,70 **مرة**

وتدل هذه النسبة على أن المؤسسة تستغل جيدا أصولها الثابتة أي الأصول غير متداولة لتوليد المبيعات، وهذا ما ينعكس إيجابا على زيادة حجم المبيعات.

- **معدل دوران صافي رأس المالي العامل:** وتتمثل صيغة هذه النسبة في:

معدل دوران صافي رأس المال العامل	=	**صافي المبيعات** / **صافي رأس المال العامل**	=	323 707 **مليون دج** / 50 398 **مليون دج**	=	6,42 **مرة**

ويحسب صافي رأس المال العامل بالمعادلة التالية:

- صافي رأس المال العامل = الأصول المتداولة – الخصوم المتداولة
- صافي رأس المال العامل = **349 161 – 951 110**
- صافي رأس المال العامل = **398 50 مليون دج.**

إن هذه النسبة تعطي مؤشرا مهما على كفاءة المؤسسة في إدارة صافي رأس المال العامل لديها ويبين إلى أي مدى نجحت المؤسسة في استغلال صافي رأس مالها العامل لتوسيع قاعدة وحجم مبيعاتها.

المطلب الثالث: معرفة أثر محاسبة التسيير على التقارير المالية من رأي التحليل المالي:

ستقوم في هذا المطلب لدراسة أثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على التقارير المالية من خلال دراسة تغير بعض بنود القوائم المالية وتأثيرها على مصداقية وشفافية المعلومات المقدمة وذلك بإستعمال النسب المالية التي تم حسابها في المطلب السابق.

الفرع الأول: معرفة أثر تطبيق محاسبة التسيير على بنود التقارير المالية:

قامت مصلحة المحاسبة التحليلية لمؤسسة نفطال بإقتراح هوامش ربح مدروسة لتحقيق أرباح من خلال بيع منتجات يتم تحديد أسعار بيعها من طرف الإدارة مما يؤدي إلى تحقيقها خسارة تأثر على النتيجة الصافية (صافي الربح)، وبالتالي تؤثر على بنود قائمتي الدخل والمركز المالي، وسنوضح ذلك من خلال حساب صافي الربح بتعويض سعر البيع المقترح من طرف نظام محاسبة التسيير لننظر ما يترتبعلى ذلك.

1) حساب صافي الربح المقترح من نظام محاسبة التسير:

قامت مصلحة المحاسبة التحليلية لمؤسسة نفطال من خلال تقرير محاسبة التسير بإقتراح هوامش لكل منتج من منتجات فرع **GPL**، وهذا نظرا لأن هذا المنتج دائما ما يحقق خسارة نتيجة لهامشه المقنن والمحدد من طرف الدولة. ويظهر هذا الإقتراح من خلال الجدول الموالي **(جدول 28)**. حيث يظهر في السطر الأولى منه الهامش المحدد من قبل الدولة، أما السطر

الثاني فيظهر الهامش المحسوب من قبل المؤسسة، وبعد طرح الهامش المحسوب من التكلفة التحليلية المحسوبة باستعمال نظام محاسبة التسيير يتبين أهمية هذا النظام من خلال العجز المتضح من خلال هذا الفرق. وبناءا على التكلفة التحليلية وبغاية تجنب الخسارة إقترحت مصلحة المحاسبة التحليلية هامش لتحقيق التوازن (نقطة التعادل) بحيث لا تحقق المؤسسة لا ربح ولا خسارة من بيع منتجات فرع **GPL** وهو نفس التكلفة التحليلية.

ومن خلال دراسة قامت بها مصلحة المحاسبة التحليلية بمساعدة من نظام محاسبة التسيير، تم إقتراح هامش ربح لكل منتج يحقق بذلك نتيجة مربحة وهذا من خلال نسبة ربح ضعيفة تقدر بأقل من 2**%** من تكلفة كل منتج، وهذا قصد تحقيق هامش ربح لكي لا تتضرر مصالح المؤسسة. حيث يتم حساب الهامش الإجمالي المقترح الجديد من خلال ضرب هامش ربح الوحدوي المقترح لكل منتج بالكمية المباعة ويطرح منه التكلفة الإجمالية لكل منتوج التي تم حسابها بإستخدام نظام محاسبة التسيير، لنحصل على النتيجة التحليلية. والجدول الموالي يظهر ذلك:

جدول 28: إقتراح هوامش حسب المنتج لتحقيق نتيجة مربحة:

العناصر	بوتان خام	بروبان خام	GPL/C	B06	B03	B13	PROMO B13	P11	P35	المجموع (10^6 دج)
الهامش المقنن	**3 730**	**3 730**	**6 169**	**71**	**35**	**128**		**104**	**275**	
الهامش المحسوب	**3 850,83**	**3 478,97**	**6 319,49**	**76,02**	**37,89**	**116,70**	**53,10**	**102,13**	**268,39**	
التكلفة التحليلية	**5 003,60**	**5 914,76**	**6 439,19**	**75,33**	**40,10**	**170,43**	**51,90**	**145,48**	**469,81**	
العجز المسجل	**−1 152,77**	**−2 435,79**	**−119,70**	**0,69**	**−2,21**	**−53,73**	**1,20**	**−43,35**	**−201,42**	
هوامش مقترحة للتوازن	**5 003,60**	**5 914,76**	**6 439,19**	**75,33**	**40,10**	**170,43**	**51,90**	**145,48**	**469,81**	
الهامش المقترح من أجل نتيجة مربحة	**5 101**	**6 033**	**6 568**	**77**	**41**	**173**	**54**	**148**	**479**	
الكمية المباعة الخام بالطن المتري والوحدة المعبأة	**10 889,46**	**86 841,16**	**284 442,33**	**66 463,17**	**522 062,67**	**96 495 363,38**	**20 526 735,85**	**125 395**	**423 911**	
الهامش الإجمالي المقترح من أجل نتيجة مربحة(10^6 دج)	**55**	**523**	**1 868**	**5**	**21**	**16 693**	**1 108**	**18**	**203**	**20 498**
التكلفة الإجمالية حسب المنتج(10^6 دج)	**54**	**513**	**1 831**	**5**	**20**	**16 445**	**1 065**	**18**	**199**	**20 154**
النتيجة المحسوبة(10^6 دج)	**1**	**10**	**36**	**0,110**	**0,469**	**247**	**43**	**0,315**	**3**	**344**

المصدر: بالاعتماد على تقرير محاسبة التسيير لسنة 2013.

أولا: حساب رقم الأعمال (إجمالي المبيعات) الجديد: من خلال الجدول 27، يقدر صافي المبيعات لفرع GPL بقيمة 109 21 مليون دج، وهي عبارة عن الجمع بين صافي المبيعات بجدول سعر التكلفة والنتيجة وهامش التسيير المباشر (GD) وبعد طرح المشتريات المقدرة بـ 574 6 مليون دج، نتحصل على الهامش الإجمالي المقدر بـ 535 14 مليون دج. أما بالنسبة للهامش المقترح لفرع GPL فيقدر بـ **498 20** مليون دج دون إضافة هامش التسيير المباشر، ولنتمكن من حساب المبيعات الإجمالية المستخدامة في قائمة الدخل، لابد من حساب مايلي:

1- حساب صافي المبيعات الجديد: ويمكن حساب صافي المبيعات الجديد بعد تعديل صافي المبيعات القديم بصافي المبيعات الجديد لفرع GPL والذي يتم حسابه كالتالي:

- **صافي المبيعات الجديد لفرع GPL = الهامش المقترح + مشتريات مستهلكة + هامش التسيير المباشر.**

صافي المبيعات الجديد لفرع GPL = 498 20 مليون + 574 6 مليون + 409 2 مليون.

صافي المبيعات الجديد لفرع GPL = 481 29 مليون دج.

- **صافي المبيعات الجديد للمؤسسة = صافي المبيعات القديم – صافي المبيعات القيديم لفرع GPL + صافي المبيعات الجديد لفرع GPL.**

صافي المبيعات الجديد للمؤسسة = 707 323 مليون - 109 21 مليون + 481 29 مليون

صافي المبيعات الجديد للمؤسسة = 079 332 مليون دج

2- حساب رقم الأعمال (إجمالي المبيعات) الجديد: قبل أن نقوم بحساب إجمالي المبيعات لا بد أن نقدر الفرق بين صافي المبيعات القديم وإجمالي المبعات القديم، لنقوم بزيادة الفرق والذي يتمثل في التخفيضات والتنزيلات والمسموحات الممنوحة (حـ/709) من SCF تحت طقية حـ/70 (المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة):

- **الفرق المحسوب بين صافي المبيعات القديم وإجمالي المبيعات القديم = إجمالي المبعات – صافي المبيعات**

الفرق المحسوب بين صافي المبيعات القديم وإجمالي المبعات القديم = 898 326- 707 323

الفرق المحسوب بين صافي المبيعات القديم وإجمالي المبيعات القديم = 191 3 مليون دج

- **حساب رقم الأعمال (إجمالي المبيعات) الجديد = صافي المبيعات الجديد + الفرق المحسوب**

حساب رقم الأعمال (إجمالي المبيعات) الجديد = 079 332 + 191 3

حساب رقم الأعمال (إجمالي المبيعات) الجديد = 270 335 مليون دج.

ثانيا : قائمة الدخل الجديدة: قمت فيما سبق بحساب رقم الأعمال الجديد والذي نشأ من خلال زيادة هامش الربح لمنتوجات فرع GPL وبناء عليه يمكن بناء قائمة دخل جديدة لمعرفة النتيجة الصافية (صافي الربح) من أجل حساب النسب المحسوبة سابقا في حالة التغير.

جدول 29: قائمة الدخل المقترحة لسنة 2013

(وحدة قياس: 10^6 دج):

العناصر	(المقترح) 2013	2013
70 المبيعات والمنتجات الملحقة (إجمالي المبيعات أو رقم الأعمال)	**335 270**	**326 898**
72 تغير مخزون المنتجات النهائية	52	**52**
73 الانتاج المثبت	18	18
الانتاج	335 340	326 968
60 مشتريات مستهلكة	(247 116)	(247 116)
61/62 الخدمات الخارجية والأخرى	(18 838)	(18 838)
الاستهلاك	(265 954)	(265 955)
القيمة المضافة للاتغلال	69 386	61 013
63 أعباء المستخدمين	(34 552)	(34 552)
64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	(3 913)	(3 913)
الفائض الخام للاستغلال	30 921	22 548
75 المنتوجات العملياتية الأخرى	4 191	4 191
65 الأعباء العملياتية الأخرى	(1 555)	(1 555)
68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	(16 128)	(16 128)
78 إسترجاعات على خسائر القيمة	2 835	2 835
النتيجة العملياتية	20 264	11 890
76 المنتوجات المالية	565	565
66 الأعباء المالية	(1 059)	(1 059)
النتيجة المالية	(494)	(494)
النتيجة العادية قبل الضريبة	19 770	11 396
الضرائب المستحقة عن النتائج العادية 25%	**(4 942)**	**(2 852)**
الضرائب المؤجلة (المتغيرة) عن النتائج العادية	**28**	**28**
النتيجة الصافية للدورة (صافي الربح أو صافي الدخل)	14 856	8 572

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقرير المالي لسنة 2013

ثالثا: قائمة المركز المالي الجديدة: وهي عبارة عن قائمة ميزانية مقترحة ضمن تعديلات التي مست هامش الربح لمبيعات منتجات فرع GPL، وتتضمن الجدولين التاليين:

جدول 30: الأصول المقترحة.

(وحدة قياس: 10^6 دج):

الأصول	المبلغ الصافي	
	2013 (المقترحة)	2013
الموجودات غير المتداولة (غير جارية)	87 483	87 483
التثبيتات المعنوية	57	57
التثبيتات المعنوية	51 540	51 540
التثبيتات الجاري إنجازها	27 015	27 015
التثبيتات المالية	4 505	4 505
الضرائب المؤجلة	4 364	4 364
الموجودات (الأصول) المتداولة (جارية)	165 823	161 349
المخزونات والمنتوجات قيد التنفيد	**31 294**	**31 294**
الزبائن	**17 894**	**17 894**
المدينين الآخرين	**1 073**	**1 073**
الضرائب والمدفوعات المماثلة	**11 086**	**11 086**
الخزينة	**106 284**	**100 002**
المجموع العام للأصل	**255 114**	**248 833**

المصدر: التقرير المالي لدورة 2013 لمؤسسة نفطال

جدول 31: الخصوم المقترحة:

(وحدة قياس: 10^6 دج):

الخصوم	المبالغ	
	2013 (المقترحة)	2013
رأس المال الصادر	15 650	15 650
علاوات والاحتياطات	63 637	63 637
فوارق إعادة التقييم	2 600	2 600
النتيجة الصافية (صافي الربح)	14 856	8 572
رؤوس أموال خاصة أخرى – الترحيل من جديد	- 5 776	- 5 776
مجموع رؤوس الأموال الخاصة I	90 967	84 684
الديون المرتبطة بالمساهمات	8 341	8 341
ديون أخرى غير متداولة	20 643	20 643
مؤونات ومنتجات مقيدة مسبقا	24 212	24 212
مجموع الخصوم غير متداولة II	53 196	53 196
موردون وحسابات مرتبطة	88 976	88 976
ضرائب		
ديون أخرى	21 975	21 975
مجموع الخصوم المتداولة III	110 951	110 951
مجموع الخصوم العامة	255 114	248 833

المصدر: التقرير المالي لدورة 2013 لمؤسسة نفطال

2) حساب النسب المالية في حالة قائمتي الدخل والمركز المالي المقترحتين: بعد أن تم إعداد قائمتي الدخل والمركز المالي المقترحة وفقا لمتغيرات مصلحة المحاسبة التحليلية ونظام

محاسبة التسيير المطبق في مؤسسة نفطال، إرتأيت لإعادة حساب النسب المالية السابق بإستعمال المعطيات الجديدة ولمعرفة التطور الحاصل على بنود هاتين القائمتين. وفيمايلي تحليل النسب:

1- نسبة مجمل الربح إلى صافي المبيعات (نسبة هامش الربح):

نسبة مجمل الربح إلى صافي المبيعات	=	**مجمل الربح / صافي المبيعات**
نسبة مجمل الربح إلى صافي المبيعات	=	**19 770 مليون دج / 332 079 مليون دج**
نسبة مجمل الربح إلى صافي المبيعات = 0,0595		

تقدر النسبة بحوالي **6%** يعني أن الأرباح المحققة من الأنشطة الرئيسة للمؤسسة قد إرتفعت بالمقارنة مع الحالة الأول والمقدرة بـ **3,5%** ، وهذا راجع لإرتفاع هامش الربح من بيع منتجات فرع **GPL** بأقل من **2%** بناء على إقتراحات ودراسات قامت بها مصلحة المحاسبة التحليلية من خلال تطبيق نظام محاسبة التسيير Wincanal. وبهذا فإن حصول مؤسسة نفطال على مؤشر عال لهذه النسبة يشكل نجاحا لادارة المؤسسة من خلال نجاحها في تقليل كلف المبيعات، أي قدرتها في تحقيق أسعار بيع عالية دون أي تأثير على كلف المبيعات.

ويمكن تغطية تكاليف المبيعات بصافي المبيعات، وتكون النسبة محققة من خلال الصيغة التالية:

نسبة كلفة المبيعات إلى صافي المبيعات	=	**كلفة المبيعات / صافي المبيعات**	= **312 311 مليون دج / 332 079 مليون دج**	= 0,9404

تظهر هذه النسبة مرتفعة **(94 %)** رغم إنخفاضها على النسبة في حالة عدم تحديد سعر البيع بالاعتماد على نظام محاسبة التسيير والمقدرة بـ **(96,48 %)**، وهذا راجع إلى هامش الربح الضعيف الذي قدم من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية والمقدر بأقل من **2%** والذي راعت فيه القدرة الشرائية للمستهلكين.

4- نسبة مصاريف التشغيل إلى صافي المبيعات: تبين هذه النسبة مقدار ما تستنزفه مصاريف التشغيل من صافي المبيعات ويمكن احتساب هذه النسبة من خلال الصيغة التالية:

نسبة مصاريف التشغيل إلى صافي المبيعات	=	مصاريف التشغيل / صافي المبيعات	=	75 485 مليون دج / 332 079 مليون دج	=	0,2273

تقدر نسبة المصاريف التشغيلية في هذه الحالة بـ 22,73**%** من صافي المبيعات أي أقل من الحالة الأولي بحوالي 0,5**%**، وهذا يدل على مساهمة نظام محاسبة التسيير في تقليل التكاليف التشغيلية بالمقارنة مع المبيعات.

- **نسبة المصاريف الادارية والعمومية إلى صافي المبيعات:**

نسبة المصاريف الادارية والعمومية إلى صافي المبيعات	=	المصاريف الادارية والعمومية / صافي المبيعات	=	17 087 مليون دج / 332 079 مليون دج	=	0,0514

على الرغم من بقاء نسبة المصاريف الإدارية والعمومية ضعيفة بالمقارنة مع المبيعات إلا أنها عرفت هذه النسبة أي 5,14**%** عرفت إنخفاض طفيف بالمقارنة مع النسبة السابق، إلا أنه لو كانت نسبة هامش الربح لمنتجات **GPL** أكبر لكانت هذه المصاريف لا تساوي شيء، ولكن مع هذا فلو أرادت المؤسسة أن تخفض هذه النسبة لأقل من ذلك، فما عليها إلا القيام بترشيد الإنفاق، وإستغلال المصاريف الإدارية العمومية بكفاءة لتحقيق ربح أكبر.

5- **نسبة صافي الربح إلى صافي المبيعات:** بعد تسعير المنتجات عن طريق تطبيق نظام محاسبة التسيير إرتفع صافي الربح (النتيجة الصافية) من 572 8 مليون دج في الحالة الأولي إلى 856 14 مليون دج في الحالة الثانية، ويتضح هذا من خلال النسبة التالية:

نسبة صافي الربح إلى صافي المبيعات	=	صافي الربح / صافي المبيعات	=	14 856 مليون دج / 332 079 مليون دج	=	0,0447

تقدر نسبة صافي الربح إلى صافي المبيعات في حالة تطبيق محاسبة التسيير بحوالي 4,5**%** بإرتفاع لا بأس به بالمقارنة مع النسبة في الحالة الأولى والمقدرة بـ **2,65%**، ورغم التحسن

الملحوظ إلا أن الأرباح تبقى ضعيفة في ظل إحتكار المؤسسة للسوق الوطنية، وهذا ما جعل المؤسسة تحاول جاهدة لتحسين نظام محاسبة التسيير وتحديثة للوصول إلى حساب التكاليف بدقة وتقليلها قصد الوصول إلى هامش ربح مرتفع، فكلما زاد هامش الربح كلما زادت إمكانية تحقيق نتيجة صافية أي صافي ربح أحسن. وبهذا تكون المؤسسة مهيئة لمواجهة المنافسة في حالة إنفتاح السوق، وتستطيع الإستمرارية في نشاطها.

3) نسب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي المعدلة:

وبعد تغير قيمة المبيعات من خلال حساب التكلفة وإضافة الهامش المقترح من نظام محاسبة التسيير، ظهر تغير واضح في بنود كل من قائمتي الدخل والمركز المالي، ولهذا إرتأيت أن نبين من خلال النسب السابقة الأثر المترتب على مقدار التغير:

3- نسب الربحية المرتبطة بالاستثمارات: ومن بين هذه النسب نذكر:

- **نسبة صافي الربح إلى الأصول:** وهي تحسب كالتالية:

العائد على الأصول	=	**صافي الربح** / **مجموع الأصول**	=	14 856 **مليون دج** / 255 114 **مليون دج** = 0,0582

نلاحظ أن نسبة عائد الأصول إلى صافي الربح قد إرتفعت فبعدما كانت تقدر بـ 3,5**%** صارت تقدر بـ 5,82**%**" وهذا تحسن ملحوظ، يعني أن الهوامش المحددة من قبل الدولة كانت تؤثر تأثيرا مباشر على هذه النسبة، ويمكن أن نفسر الإرتفاع بأن المؤسسة قد حسنت من إستخدام أصولها لتحقيق الأرباح. فكما رأيت في هذه النسبة أن رفع هامش الربح لمنتجات **GPL** بأقل من 2**%** أدى إلى تحقيق مستوى عال من الأرباح، فلو كان هذا الهامش أكبر لكانت الأرباح أكبر. كذلك المؤسسة لها منتجات أخرى أكثر أهمية وأكثر مبيعات من غاز البترول المميع، والتي يتم تحديد أسعار بيعها من طرف الدولة مما يجعلها تحقق خسارة كمنتجات الوقود الأرضي مثلا، فلوقمت

بإتباع الهامش المقترح من نظام محاسبة التسيير بعد إحتساب التكلفة لكان أرباح المؤسسة جد كبيرة.

- **نسبة العائد على حقوق الملكية (رؤوس الأموال):** نلاحظ أن حقوق الملكلية قد تغيرت وزادت نتيجة إرتفاع صافي الربح أي النتيجة الصافية ، وتحسب هذه النسبة كالتالي:

$$\textbf{العائد على حقوق الملكية} = \frac{\textbf{صافي الربح}}{\textbf{حقوق الملكية}} = \frac{\textbf{14 856 مليون دج}}{\textbf{90 967 مليون دج}} = 0,1633$$

ويمكن حساب حقوق الملكية من خلال إستخدام قائمة تغيرات حقوق الملكية فنحصل على:

- حقوق الملكية = **رأس مال الأسهم + علاوات وإحتياطات + فرق إعادة التقييم**
- حقوق الملكية = 15 650 + (علاوات وإحتياطات + النتيجة – رؤوس أموال أخرى) + 2 600
- حقوق الملكية = **15 650 + 72 717 + 2 600**
- حقوق الملكية = **90 967** مليون دج

إرتفعت هذه النسبة والمقدرة بـ 16,33**%** بأكثر من 6**%** من النسبة السابقة والمقدرة بـ **10,12%** هذا يعني أن المؤسسة قد إرتفعت أرباحها المحققة من إستخدام المصادر الداخلية للتمويل، وهذا يعني أن في إستطاعة المؤسسة أن تستثمر هذه الأموال في تحقيق أرباح أكبر كما أن هذا الإرتفاع قد يغري الكثير من المصادر التمويل الداخلية والخارجية مما يجعلها تهدف لإستثمار أموالها في المؤسسة.

4- نسب تحليل النشاط (نسب التشغيل): ومن بين هذه النسب نذكر:

- **معدل دوران المخزون:** ويمكن حسابه بالصيغة التالية:

$$\textbf{معدل دوران المخزون} = \frac{\textbf{كلفة المبيعات}}{\textbf{متوسط المخزون}} = \frac{\textbf{311 312 مليون دج}}{\textbf{129,5 26 مليون دج}} = 11,95 \approx 12 \textbf{ مرة}$$

نلاحظ أن النسبة المقدرة بـ 12 مرة المتحصل عليها في هذه الحالة هي نفسها في الحالة السابقة، وهذا راجع إلى أن تكلفة المبيعات المحتسبة من بإستخدام نظام محاسبة التسيير لم تتغير كما تغير الهامش، وهذه النسبة تدل على قدرة المؤسسة في بيع منتجاتها مما ينعكس على الربح. وتظهر أهمية هذه النسبة في حالة الخطأ في تقييم أو قياس تكلفة المخزون، فلو إفترضنا أن تكلفة المخزون لسنة 2013 المقدرة من قبل المؤسسة في ظل عدم وجود نظام محاسبة التسيير كانت خاطئة، وتم وضع قيمة سنة 2012 **20 965** مليون دج بدلا من **31 292** مليون دج فهنا سيحدث تغير في مجموع الأصول ومجموع الأصول المتداولة.

- **معدل دوران الذمم المدينة:** ويتم حسابها في هذه الحالة كالتالي التالية لتحقيق ذلك:

العائد دوران الذمم المدينة	=	**المبيعات الآجلة أو إجمالي المبيعات** / **متوسط الذمم المدينة**	=	335 270 **مليون دج** / 17 894 **مليون دج**	=	18,73 **مرة**

نلاحظ إرتفاع هذه النسبة بالمقارنة مع النسبة السابقة والمقدرة بـ 17,57**%** أي بأكثر من 1**%** وهذا يدل على أن المؤسسة تحصل ديونها على الرباائنها بسرعة وهذا راجع إلى إستعمال المؤسسة لوسائل الدفع الحديثة كبطاقة الدفع الخاصة بمؤسسة نفطال أو عن طريق البنوك. وهذه النسبة تدعونا لحساب السيولة السريعة وذلك بالنسبة التالية:

السيولة السريعة حالة عدم تطبيق محاسبة التسيير	=	**الأصول المتداولة – المخزون** / **الخصوم المتداولة**	=	161 349 – 31 294 / 110 951	=	1,17
السيولة السريعة حالة تطبيق محاسبة التسيير	=	**الأصول المتداولة – المخزون** / **الخصوم المتداولة**	=	165 823 – 31 294 / 110 951	=	1,21

ومن خلال هذه النسبة يظهر بأنه في حالة تطبيق المؤسسة لنظام محاسبة التسيير فإن السيولة اللازمة لسداد إلتزامات المؤسسة ستكون أحسن من حالة عدم التطبيق لهذا النظام وعلى العموم فهذه النسبة جيدة وتدل على أن المؤسسة قادرة على الوفاء بديونها.

- **معدل دوران إجمالي الأصول (صافي المبيعات إلى إجمالي الأصول):** يمكن حساب هذه النسبة كالتالية:

معدل دوران إجمالي الأصول	=	**صافي المبيعات** / **إجمالي الأصول**	=	332 079 **مليون دج** / 255 114 **مليون دج**	=	1,30 **مرة**

وهي نفس النسبة في حالة المطلب السابق. ويمكن كذلك للتوضيح أكثر العمل بالصيغة التالية:

معدل دوران الأصول الثابتة (الاصول غير متداولة)	=	**صافي المبيعات** / **الأصول الثابتة**	=	332 079 **مليون دج** / 87 483 **مليون دج**	=	3,79 **مرة**

وهذه النسبة في هذه الحالة لم تتغير كثيرا عن الحالة السابقة، ويمكن تحسينها من خلال التخلص من بعض الأصول التي تقوم بتخفيض المبيعات أو زيادة التكاليف، وإستبدالها بأخرى، كإستبدال وسائل النقل التي تسبب حوادث كثيرة بوسائل أخرى، وهذا نظرا للحوادث المتكررة والتي تزيد من الضائع من المخزون وتقلص الأرباح، مع العلم أن المؤسسة تتحمل تكاليف كبيرة من الحوادث النقل والانتاج وتعطلات وسائل النقل، وهذه التكاليف لا تحمل للمنتجات، وتعتبر مجرد مصروف من مصاريف الإارة العامة. والحل هنا تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بهدف تحميل هذه التكاليف بطريقة مناسبة للمنتجات.

- **معدل دوران صافي رأس المالي العامل:** وتتمثل صيغة هذه النسبة في:

معدل دوران صافي رأس المال العامل	=	**صافي المبيعات** / **صافي رأس المال العامل**	=	332 079 **مليون دج** / 54 872 **مليون دج**	=	6,05 **مرة**

ويحسب صافي رأس المال العامل بالمعادلة التالية:

- صافي رأس المال العامل = الأصول المتداولة – الخصوم المتداولة
- صافي رأس المال العامل = **823 165 – 951 110**
- صافي رأس المال العامل = **872 54 مليون دج.**

هذه النسبة بقت على حالها إلا أنها إنخفضت قليلا وهذا راجع لأن المؤسسة لم تزد من حجم مبيعاتها فتغير السعر ولم يتغير الكمية المباعة.

الفرع الثاني: نتائج أثر تطبيق محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية:

من خلال ما تقدم يمكن أن نقول أن تغير هامش الربح لمنتجات فرع **GPL** المقترحة من محاسبة التسيير أدى إلى التأثير على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي على حد سواء، حيث زاد صافي الربح وإرتفعت قيمة المبيعات من خلال سعر البيع الجديد المقترح والذي يحقق ربحا او على الأقل إقتراح بيع المنتجات بالتكلفة (نقطة التعادل) كي لا تتعرض المؤسسة إلى الخسارة على أقل تقدير.

وإرتأيت أن نظهر أهمية محاسبة التسيير لمستخدمي التقارير المالية وخاصة المساهمين، من خلال قياس عائد السهم الواحد من صافي الربح، وهذا لإهتمام المساهمين أكثر شيء بالأرباح، وعلى هذا الأساس قمت بمقارنة ربح السهم المحقق في حالة عدم تطبيق المؤسسة لنظام محاسبة التسيير في تحديد أسعار بعض المنتجات، مع ربح السهم في حالة أخذ المؤسسة (التقارير المالية) بإقتراحات نظام محاسبة التسيير.

1) عائد السهم من صافي الربح في حالة عدم تطبيق محاسبة التسيير:

يبين هذا المؤشر نصيب كل سهم من صافي الربح المحقق، وقد أخذت في هذه الحالة صافي الربح (النتيجة الصافية) المحقق لسنة 2013 المبينة في قائمة الدخل، أما فيما يخص عدد الأسهم والمقدرة بـ **1 565** سهم، فهي معلومات مستمدة من التقرير المالي لسنة 2013 في الصفحة 46. وفيما يخص صيغة هذا المؤشر فهي كالتالي:

العائد على السهم (قيمة السهم)	=	**صافي الربح** / **عدد الأسهم**	=	**8 572 مليون دج** / **1 565 سهم**	=	**5,47** مليون دج للسهم الواحد

2) عائد السهم من صافي الربح في حالة تطبيق محاسبة التسيير:

بعد الإعتماد على معلومات نظام محاسبة التسيير لاحظت تحسنا في صافي الربح، من خلال قائمة الدخل المعدلة، وكذلك قائمة المركز المالي، ويرجع الفضل في ذلك لإقتراحات مصلحة المحاسبية المحليلية التي صاغتها في تقرير محاسبة التسيير، ومن هنا ولنبين أهمية وأثر تطبيق نظام محاسبية التسيير على قرارات مستخدمي التقارير المالية، قمت بحساب عائد السهم في هذه الحالة، فكانت الصيغة كالتالي:

$$\textbf{العائد على السهم (قيمة السهم)} = \frac{\textbf{صافي الربح}}{\textbf{عدد الأسهم}} = \frac{\textbf{14 856 مليون دج}}{\textbf{1 565 سهم}} = \text{9,49 مليون دج للسهم الواحد}$$

نلاحظ من خلال حساب النسبة في حالة تطبيق محاسبة التسيير، أن ربح السهم الواحد قد زاد بنسبة كبيرة، ويمكن حساب النسبة كالتالي:

$$\textbf{نسبة إرتفاع عائد السهم} = \frac{\textbf{العائد حالة تطبيق م التسيير – العائد حالة عدم التطبيق م التسيير}}{\textbf{العائد حالة عدم التطبيق م التسيير}}$$

$$\textbf{نسبة إرتفاع عائد السهم} = \frac{\textbf{9,49 مليون دج للسهم الواحد – 5,47 مليون دج للسهم الواحد}}{\textbf{5,47 مليون دج للسهم الواحد}}$$

$$\textbf{نسبة إرتفاع عائد السهم} = \frac{\textbf{4,02 مليون دج للسهم الواحد}}{\textbf{5,47 مليون دج للسهم الواحد}} = \textbf{0,7349 أي 73,5\%}$$

نلاحظ من خلال النسبة أن مجرد تحديد سعر البيع بإستخدام نظام محاسبة التسيير، إرتفعت أرباح السهم الواحد بمبلغ 2,86 مليون دج للسهم الواحد أي بنسبة 52,28**%** وهي نسبة جد عالية مقارنة بالهامش الضعيف المقترح من نظام محاسبة التسيير على منتجات فرع **GPL**. فهذا الربح المرتفع في قيمة السهم جد مهم لمستخدمي التقارير المالية، مما يثبت لهم أهمية تطبيق محاسبة التسيير وأثرها على التقارير المالية، فلولا تطبيق محاسبة التسيير لما ظهرت حقيقة الأرباح من بيع المنتجات. فمستخدم التقارير المالية في كثير من دول العالم ينظر إلى الربح، وقد يكون

هذا الربح شكلي أو مضلل كبيع أصل من أصول المؤسسة، ولكن من خلال تطبيق المؤسسة لنظام محاسبة التسيير خاصة الحديثة منها، تظهر الأرباح الحقيقية من بيع المنتجات وهو النشاط الرئيس للمؤسسة والمورد الأول لأرباح المؤسسة.

إن المتصفح أو المستخدم للقوائم المالية من التقرير المالي لمؤسسة نفطال لا يعلم حقيقة أن المؤسسة تحقق خسائر ضخمة من بيع كل من منتجات فرع غاز البترول المميع **GPL** ومنتجات فرع الوقود **CBR** كمنتوج الوقود الأرضي... بالإضافة إلى منتجات ذات هامش ضعيف، ولكن بعد تطبيق المؤسسة لظام محاسبة التسيير والإستعانة ببعض معلوماته في التقرير المالي إتضح على هذه الهوة من خلال حساب النتائج حسب الأنشطة لتظهر حقيقة أن هناك أنشطة تحقق خسارة كنشاط غاز البترول المميع، وبعد أن توجهت إلى تقرير محاسبة التسيير عرفت بأن أغلب منتجات هذا النشاط تحقق خسارة خاصة منتوج **B13**، وبإعتماد مقترحات نظام محاسبة التسيير توصلت إلى التكلفة التحليلية لكل منتج وقمت بزيادة هامش ربح ضعيف، لنلاحظ بعدها تغيرا كبيرا في النتيجة الصافية قاربت الضعف.

ويظهر نظام محاسبة التسيير حقيقة الأرباح المحققة في المؤسسة من خلال الأنشطة الرئيسة وهي بيع المنتجات، مما يضفي شفافية على التقارير المالية لمؤسسة نفطال. ومنه فإن هذه المعلومات الإضافية من خلال التوسع في الإفصاح تزيد من ثقة مستخدمي التقارير المالية في المؤسسة. وبهذا تستطيع المؤسسة الحصول على التمويل من الأطراف والمصالح الداخلية والخارجية وحتى من الأسواق العالمية من خلال تقارير مالية معدة وفق معايير المحاسبة الدولية تقوم فيها المؤسسة بالافصاح عن معلومات إضافية كبعض معلومات محاسبة التسيير تزيد من شفافيتها، دون أن نبالغ في اللإفصاح، وأن يكون في علم المؤسسة أن تكاليف الإفصاح والشفافية

تعتبر أقل من عدم الإفصاح والضبابية، وما يحدث في المؤسسات الإقتصادية العالمية وحتى الجزائرية من تجاوزات دليل على ذلك.

المطلب الرابع: رأي بعض محاسبي مؤسسة نفطال في تطبيق محاسبة التسيير وأثرها على شفافية التقارير المالية:

تحتوي مؤسسة نفطال بخلاف كبريات المؤسسات في الجزائر على عدد ضخم من المحاسبين، يتوزعون على المراكز والمقاطعات والفروع عبدر الوطن، ونظرا لأن التقارير النهائية يتم إعدادها على مستوى المديرية التنفيدية المالية بالمديرية العامة (مقر المؤسسة)، قمت في هذا المطلب بتوزيع إستبيان لمعرفة أراء محاسبي مؤسسة نفطال، من خلال معرفة درجة تأييدهم لتطبيق محاسبة التسيير في المؤسسة، وكذا أثرها على المعلومات المقدمة في التقارير المالية من خلال التوسع في الافصاح لبلوغ الشفافية في التقارير المالية المنشورة، وهذا قصد توضيح أكثر لما تم التوصل إليه في الدراسة الميدانية. وما تم التوصل إليه من التحليل المالي للقوائم والتقارير المالية، قمت بتوزيع إستبيان (أنظر الملحق 8) على عينة مكونة من عشرة (10) محاسبين، من بينهم سبعة (07) من مديرية الموازنات والتكاليف (محاسبة التسيير) وثلاثة (03) من مديرية المحاسبة (المحاسبة المالية) القائمين على إعداد التقرير المالية للمؤسسة.

وقبل استعراض تحليل بيانات الدِّراسة واختبار الفرضيات، تجدر الإشارة إلى أنَّه قد تم إسترجاع كل الإستبيانات الموزعة، وقد قسمت المحاسبين في المؤسسة إلى صنفين الأول في المحاسبة المالية والثاني في محاسبة التسيير لنستطلع رأي كل معدي التقرير المالي وهم الصنف الأول ومطبقي نظام محاسبة التسيير وهم الصف الثاني فيما يخص دور وأثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على تكريس الشفافية في التقارير المالية. وقد إسترجعت كل الإستبانات الموزعة. وقد شمل هذا الإستبيان لغايات تحقيق أهداف الدراسة، إستمارتان، حيث في:

الإستمارة الأولى: تضمنت بيانات شخصية عن عينة الدراسة؛

الإستمارة الثانية: أما بخصوص المقياس المستخدم في إعداد الإستبيان، فقد تم إستخدام مقياس ليكرت الخماسي، حيث يعبر عن الخيارات (غير موافق تماما، غير موافق، محايد، موافق موافق تماما) ويعطي لها الأرقام من 1 إلى 5 على التوالي تعبيرا عن الأوزان ليحسب بعد ذلك المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري، حيث يقد للعينة مجموعة من الآراء للتعبير عنها بالخيارات السابقة، هذا ما تم التطرق له في هذه الاستمارة الخاصة بتأكيد الرأي.

الفرع الأول: خصائص عينة الدِّراسة من خلال التحليل الوصفي:

لقد تمَّ استخدام أساليب الإحصاء الوصفي (التكرارات والنسب المئوية)؛ ونظرا لأن المستوى التعليمي الملاحظ من العينة أن تقريبا جل محاسبي العينة لهم مستوى تعليمي واحد وهو ليسانس، إرتأيت إلى عدم الإهتمام بهذا الجانب شأنه شأن السن، وركزت أكثر على المجال المحاسبي للعمل أي الوظيفة وكذلك الخبرة.

1. **الوظيفة:** وزعت هذه الاستبانات على عينة لصنفين من محاسبي المؤسسة بالمديرية التنفيدية للمالية (المديرية العامة)، والذين لهم علاقة وطيدة بموضوع الدراسة الميدانية:

- **الصنف الأول:** محاسبي التسيير من مديرية الموازنات والتكاليف وعددهم سبعة (07)، وهم عبارة عن محاسبين يعملون على تطبيق نظام محاسبة التسيير؛
- **الصنف الثاني:** المحاسبين الماليين من مديرية المحاسبة عددهم ثلاثة(03)، وهم عبارة عن محاسبين يعملون على تجميع المعلومات وتسوية الحسابات والأهم من ذلك إعداد التقارير المالية للمؤسسة. والجدول الموالي يبين توزيع العينة:

جدول 32: توزيع عينة المحاسبين حسب مجال العمل.

مجال العمل	عدد المحاسبين	النسبة %
المحاسبة المالية	3	30
محاسبة التسيير	7	70
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الباحث.

2. **الخبرة المهنية:** وقد إعتمدت في تحديد الخبرة حسب مجال العمل أو الوظيفة، حيث نلاحظ من خلال الجدول الموالي أن الفئة الأقل خبرة (أقل من 5 سنوات) أخذت نسبة 40**%** وعددهم أربعة (04) منهم ثلاثة (03) محاسبي التسيير والرابع هو من المحاسبة المالية، أما الفئة المتوسطة الخبرة (من 5-10 سنوات) فكانت النسبة الأضعف وهي 10**%** ويشغلها محاسب مالي. وفي الأخير تعد النسبة الأكبر للعينة 50**%** منها ذوي الخبرة الكبيرة (أكبر من 10 سنوات) وعددهم خمسة (05) أربعة منهم من محاسبة التسيير والخامس من المحاسبة المالية، وهذه الفئة الأخيرة تزيد من الثقة في المعلومات المقدمة، هدا يعني أن 60**%** من العينة لها خبرة أكثر من 5 سنوات. وكان الجدول المبين لما سبق كالآتي:

جدول 33: توزيع عينة المحاسبين حسب الخبرة المهنية في مجال العمل.

الخبرة المهنية	مجال العمل (الوظيفة)		المجموع	النسبة %
	المحاسبة المالية	محاسبة التسيير		
أقل من 5 سنوات	1	3	4	**40**
ما بين 5-10سنوات	1	0	1	**10**
أكبر من 10 سنوات	1	4	5	**50**
المجموع	3	7	10	**100**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج **spss.**

الفرع الثاني: النّتائج الوصفية للدراسة:

يعرض هذا الجزء من الدِّراسة النّتائج الوصفية لفقرات الاستبانة من خلال الآراء المقدمة حسب المحاور التالي:

1. **درجة تأييد أهمية التوسع في الافصاح وشفافية التقارير المالية:** وقد إحتوى هذا المحور من إستمارة الرأي على رأيين (02) وكانت المعلومات والآراء المتوصل إليها بناء على الخبرة المهنية ومجال العمل كالتالي:

- **الرأي رقم 1: (التوسع في الافصاح عن معلومات إضافية مالية وغير مالية يعطي مصداقية للتقارير المالية):** أجاب 60% من المحاسبين بالموافقة على أن التوسع في الافصاح عن معلومات إضافية (كمعلومات محاسبة التسيير مثلا) مالية وغير مالية تعطي شفافية ومصداقية في التقارير المالية، والعجيب في الأمر أن من مؤيدي هذا الرأي نجد كل المحاسبين الماليين في العينة وعددهم ثلاثة (03). وهذا يثبت ما تطرقت له في الجانب النظري من الدراسة.
- **الرأي رقم 2: (الشفافية في التقارير المالية شيء مطلوب لتجنب الغش بأنواعه):** وقد أجابت أغلب العينة إما موافق تماما أو موافق والنسبة على التوالي 40% و50%، وهذا راجع لأهمية الشفافية في التقارير المالية لتجنب الغش والتلاعب. ومن هذا الرأي نستخلص أهمية شفافية المعلومة المقدمة لمستخدميها. والجدول الموالي يبين الآراء السابقة المتوصل إليها:

جدول 34: أهمية التوسع في الافصاح وشفافية التقارير المالية.

	المجال	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المجموع	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	النتيجة
الرأي 1	المحاسبة المالية		3	0	0		3	2,7	0,948	موافق
	محاسبة التسيير		**3**	**1**	**3**		**7**			
	المجموع		**6**	**1**	**3**		**10**			
	النسبة %		60	**10**	**30**		**100**			
الرأي 2	المحاسبة المالية	1	2	0			3	1,7	**0,674**	موافق
	محاسبة التسيير	3	3	1			7			
	المجموع	4	5	1			10			
	النسبة %	**40**	50	10			**100**			
المجموع	المحاسبة المالية	1	**5**	2	**0**		**6**	**2,2**	**0,537**	موافق
	محاسبة التسيير	3	**6**	**2**	**3**		**14**			
	المجموع	4	**11**	**4**	**3**		**20**			
	النسبة %	**20**	55	10	15		**100**			

المصدر: من إعداد الباحث.

نلاحظ أن بعد دراسة الجدول السابق أن المحور الأول حصل على متوسط حسابي يساوي 2,2 ويمثل موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي.

2. الفوائد المترتبة من تطبيق نظام محاسبة التسيير: ويتضمن هذا المحور الآراء التالية:

- **الرأي رقم 3:** (لا يمكن القيام بأي تصور حساب تكلفة المنتجات إلا بتطبيق نظام محاسبة التسيير): في هذا الرأي أجاب خمسة من المحاسبي بموافق تماما وهم الأغلبية منهم محاسب من المحاسبة المالية، حيث كانت هذه الإجابة هي الأحسن. وهذا الرأي يؤيد حساب التكاليف باستخدام نظام محاسبة التسيير، مع أن المؤسسة لا تعتمد كثيرا على هذا النظام فيما يخص حساب التكاليف، على الرغم من إعترافها بأهميته.
- **الرأي رقم 4:** (لا يمكن القيام بأي تصور حساب سعر بيع المنتجات إلا بتطبيق محاسبة التسيير): كانت أحسن إجابة هي موافق بنسبة 70% وعد المؤيدين لهذا الرأي سبعة (07) منهم محاسبين (02) من المحاسبة المالية، وهذا إعتراف بدور محاسبة التسييرفي تسعير

المنتجات عكس ما رأيناه في الدراسة الميداني من أن أسعار بيع المنتجات إما تحدد من طرف الدولة أو من طرف الإدارة.

- **الرأي رقم 5:** (لا يمكن ضمان البقاء في السوق في حالة المنافسة إلا عن طريق التحكم في التكاليف): أجاب 70% من المحاسبين من بينهم محاسبين من المحاسبة المالية بموافق تماما على أهمية التحكم في التكاليف للبقاء في المنافسة.
- **الرأي رقم 6:** (إن قرارات التسيير لابد أن تعتمد بدرجة أولى على نتائج محاسبة التسيير قبل أدوات التسيير الأخرى): الرأي الأخير لهذا المحور الأغلبية أجابوا بموافق وعددهم سبعة مهم إثنان (02) من المحاسبة المالية من معدي التقارير المالية، وهذا إعتراف بأن محاسبة التسيير أهم من المحاسبة المالية وأدوات التسيير الأخرى وأن نتائجها من المفروض أن تكون نافذة.

وكإستنتاج لما سبق في هذا المحور، يظهر بأن النسبة الأكبر في مجموع الآراء مقدرة بـ 52,5**%** وتدل على رأي الأغلبية هي موافق حسب تقييم ليكارت الخماسي تيقدر الوسط الحسابي لها بـ 1,9، وهذا يعني أن المحاسبين يؤيدون تطبيق محاسبة التسيير ويعترفون بأهميتها في التسيير وإتخاذ القرارات في المؤسسة بأن معلوماته من المفروض أن تأخذ بعين الإعتبار من إدارة المؤسسة. والجدول الموالي يظهر ما تطرقت إليه في هذا المحور:

جدول 35: أهمية تطبيق نظام محاسبة التسيير.

	المجال	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المجموع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
الرأي 3	المحاسبة المالية	1	2	0			3	1,6	0,69	موافق تماما
	محاسبة التسيير	4	2	1			7			
	المجموع	5	4	1			10			
	النسبة %	50	40	10			100			
الرأي 4	المحاسبة المالية	0	2			1	3	2,3	0,94	موافق
	محاسبة التسيير	1	5			1	7			
	المجموع	1	7			2	10			
	النسبة %	10	70			20	100			
الرأي 5	المحاسبة المالية	2	1				3	1,3	0,48	موافق تماما
	محاسبة التسيير	5	2				7			
	المجموع	7	3				10			
	النسبة %	70	30				100			
الرأي 6	المحاسبة المالية		2	1	0		3	2,4	0,69	موافق
	محاسبة التسيير		5	1	1		7			
	المجموع		7	2	1		10			
	النسبة %		70	20	10		100			
المجموع	المحاسبة المالية	3	7	1	1		12	1,9	0,56	موافق
	محاسبة التسيير	10	14	2	2		28			
	المجموع	13	21	3	3		40			
	النسبة %	32,5	52,5	7,5	7,5		100			

المصدر: من إعداد الباحث.

نلاحظ أن بعد دراسة الجدول السابق أن المحور الثاني حصل على متوسط حسابي يساوي 1,9 ويمثل موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي.

3. **التقارير المالية في حالة تطبيق نظام محاسبة التسيير تكون أكثر شفافية:** ويعتبر هذا المحور هو الأهم في الدراسة لإرتباطه الشديد بإشكالية البحث والأسئلة الفرعية والفرضيات المطروحة، كما أنه له علاقة وطيدة مع الدراسة الميدانية في مؤسسة نفطال، والآراء التي توصلت إليها كانت كالتالي:

- **الرأي رقم 7:** (المعلومات المقدمة من محاسبة التسيير تساعد على توضيح التقارير المالية)**:** تراوحت أعلى نسبة لهذا الرأي بين موافق وموافق تماما أي 40% لكل منهما، وهذا يدل على أن حوالي 80% من محاسبي العينة والمقدر عددهم بثمانية (08) متأكدين من أن معلومات

نظام محاسبة التسيير تزيد من إيضاحات التقارير المالية، وهذا الرأي موافق لما تم التوصل إليه من خلال الإطلاع على التقرير المالي للمؤسسة في الدراسة الميدانية.

- **الرأي رقم 8:** (معلومات محاسبة التسيير تساعد متخذي القرارات كالجمعية العامة ومجلس الإدارة): ونفس الشيء بالنسبة لهذا الرأي شأنه شأن الرأي السابق، فالنسبة المسجلة تتراوح بين موافق وموافق تماما، حيث تظهر أن ثمانية محاسبين (08) أيدوا هذا الرأي منهم محاسب مالي، بينما نلاحظ أن هناك محاسبان ماليان محايدان، رغم أن أغلب المحاسبين أيدوا هذا الرأي وهذا ما توصلت له من خلال الدراسة الميدانية والنظرية وهو مفاده أن محاسبة التسيير تساعد المستثمرين والادارة في إتخاذ القرارات.

- **الرأي رقم 9:** (محاسبة التسيير تزيد من جودة معلومات في التقارير المالية): أجاب ستة محاسبين (06) بموافق تماما أي ما يعادل 60% من العينة منهم محاسب مالي، بينما المحاسبان الماليان الآخران فأجاب الأول بموافق والثاني بمحايد، وتدل النسبة السابقة بالإضافة إلى النسبة الثانية المقدرة بـ 30% والخاصة بالمحاسبين الذين أجابوا بموافق على أنهم يصرون على أن محاسبة التسيير تزيد من جودة معلومات المقدمة في التقارير المالية، وهذا موافق لما توصلت إليه من خلال تحليل التقرير المالي.

- **الرأي رقم 10:** (الإفصاح عن بعض معلومات محاسبة التسيير يزيد من مصداقية المعلومات): هذا الرأي مثله مثل الرأي السابق فلا يمكن أن تكون معلومات التقارير المالية ذات جودة دون أن تكون موثوقة، ولهذا فهناك نسبة من المحاسبين أي 50% يصرحون أنهم موافقون تماما على أن التقارير المالية تزداد مصداقيتها وموثوقيتها إذا تم الافصاح عن بعض معلومات محاسبة التسيير ويأيدهم في درجة بنسبة أقل تقدر بـ 30% مجموعة من المحاسبين الذين يوافقون

على هذا الرأي. ويظهر أن هناك تقارب بين الرأي رقم09 وهذا الرأي من خلال النتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وهذا ما لاحظناه في الجدول الموالي.

- **الرأي رقم 11:** (معلومات محاسبة التسيير سرية لا يمكن الإفصاح عنها): يعتبر هذا الرأي عبارة عن فخ لرؤية مدى صدق المعلومات والنتائج المتوصل إليها في الآراء السابقة. وقد توصلت إلى أن النسبة الأكبر تتراوح ما بين غير موافق ومحايد والمقدرة بـ 30% لكل منهما، بينما نجد 20% غير موافقين تماما ويمكن أن نعتبر أن الذين يرون بأن معلومات محاسبة التسيير ليست سرية ويمكن الاطلاع عليها قصد تحقيق الشفافية تقدر نسبتهم بـ 50%، وهذا مؤيد لما توصلت إليه في الآراء السابقة، ولكن نجد أن من بين نسبة المحايدين والمقدر عددهم بثلاثة (03) نجد محاسبين ماليين (02) من معدي التقارير المالية، وهذا يدل على أنهم لا يأيدون الرأي القائل بأن معلومات محاسبة التسيير سرية ولا يمكن الإطلاع عليها، وهذا أمر جيد.
- **الرأي رقم 12:** (التقارير المالية في حالة تطبيق المؤسسة لنظام محاسبة التسيير تكون أكثر شفافية ومصداقية ومعلوماتها أكثر جودة من التقارير المالية في حالة عدم تطبيق المؤسسة لهذا النظام): يعد هذا الرأي هم الأهم في الدراسة، كما أنه يجيب على إشكالية البحث والأسئلة الفرعية وكذلك يؤيد الفرضيات. وقد كانت نتيجة هذا الرأي مذهلة جدا، فلم يجب أحد من المحاسبين بالإجابات التالية (محايد، غير موافق، غير موافق تماما) بل كانت النسبة متراوحة بين موافق وموافق تماما والمقدرة بـ 50% لكل منهما، وهذا دليل على أن كل من المحاسبين في المحاسبة المالية والمحاسبين محاسبة التسيير يقرون بأن التقارير المالية في حالة تطبيق المؤسسة لنظام محاسبة التسيير تكون أكثر شفافية من حالة عدم تطبيقها لهذا النظام. وهذا الرأي موافق تماما لما توصلت إليه في الدراسة الميدانية ومن خلال تحليل التقارير المالية في حالة تطبيق المؤسسة لنظام محاسبة التسيير.

جدول 36: مساهمة تطبيق نظام محاسبة التسيير في شفافية التقارير المالية.

	المجال	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المجموع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
الرأى 7	المحاسبة المالية	1	1	1			3	1,8	0,78	
	محاسبة التسيير	3	3	1			7			
	المجموع	4	4	2			10			
	النسبة %	40	40	20			100			
الرأى 8	المحاسبة المالية	0	1	2			3	1,8	0,78	
	محاسبة التسيير	4	3	0			7			
	المجموع	4	4	2			10			
	النسبة %	40	40	20			100			
الرأى 9	المحاسبة المالية	1	1	1			3	1,5	0,70	موافق تماما
	محاسبة التسيير	5	2	0			7			
	المجموع	6	3	1			10			
	النسبة %	60	30	10			100			
الرأى 10	المحاسبة المالية	1	0	2			3	1,7	0,82	موافق تماما
	محاسبة التسيير	4	3	0			7			
	المجموع	5	3	2			10			
	النسبة %	50	30	20			100			
الرأى 11	المحاسبة المالية		1	2	0	0	3	3,5	1,08	
	محاسبة التسيير		1	1	3	2	7			
	المجموع		2	3	3	2	10			
	النسبة %		20	30	30	20	100			
الرأى 12	المحاسبة المالية	1	2				3	1,5	0,52	
	محاسبة التسيير	4	3				7			
	المجموع	5	5				10			
	النسبة %	50	50				100			
نتيجة المحور الثالث	المحاسبة المالية	4	6	8			18	1,96	0,35	موفق تماما
	محاسبة التسيير	20	15	2	3	2	42			
	المجموع	24	21	10	3	2	60			
	النسبة %	40	35	16,67	5	3,33	100			

المصدر: من إعداد الباحث.

نلاحظ أن بعد دراسة الجدول السابق أن المحور الثالث حصل على متوسط حسابي يساوي 1,96 ويمثل موافق تماما حسب مقياس ليكارت الخماسي.

الفرع الثالث: النتائج النهائية المتوصل إليها من الدِّراسة على أساس الإستبيان:

بعد التحليل الوصفي لخصائص الأفراد المجيبين وكذا فقرات الاستبيان المتعلقة بمختلف آراء المحاسبين في مؤسسة نفطال، تمَّ اختبار فرضيات الدِّراسة المرتبطة بالمعلومات التي تمَّ جمعها

من خلال الإستبيان الذي أعد خصيصا لهذا الغرض، وقبل ذلك قمت بإعداد الجدول النهائي لتأكيد الآراء للمحاور الثلاثة كمايلي:

الجدول 37: النتئج النهائية لتأكيد الرأي الخاص بالإستبيان في موضوع الدراسة.

	المجال	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المجموع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
المحور الأول	المحاسبة المالية	1	5	2	0		6	2,2	530,	موافق
	محاسبة التسيير	3	6	2	3		14			
	المجموع	4	11	4	3		20			
	النسبة %	20	55	10	15		100			
المحور الثاني	المحاسبة المالية	3	7	1	1		12	1,9	0,56	موافق
	محاسبة التسيير	10	14	2	2		28			
	المجموع	13	21	3	3		40			
	النسبة %	32,5	52,5	7,5	7,5		100			
المحور الثالث	المحاسبة المالية	4	6	8			18	1,96	0,35	موفق تماما
	محاسبة التسيير	20	15	2	3	2	42			
	المجموع	24	21	10	3	2	60			
	النسبة %	40	35	16,67	5	3,33	100			
مجموع	المحاسبة المالية	8	18	11	1		38	2,02		موافق
	محاسبة التسيير	33	35	6	8	2	84			
	المجموع	41	53	17	9	2	122			
	النسبة %	33,6	43.44	13,93	7,37	1,63	100			

المصدر: من إعداد الباحث.

نلاحظ بعد دراسة الجداول السابق أن مجموع المحاور الثلاثة حصل على متوسط حسابي يساوي 2,02 ويمثل موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي. ومنه نستنتج أن دراسة الاستبيان قد توافقت مع ما تحصلت عليه وأثبته من خلال الدراسة الميدانية والنظرية. وبهذا تتحقق الفرضيات وخاصة الفرضية الثالثة من الدراسة والتي نصها كالتالي: " تطبيق نظام محاسبة التسيير في المؤسسة يساعد على تكريس الشفافية في التقارير المالية"، حيث توصلت في الدراسة الميدانية ومن خلال التحليل المالي إلى أن تطبيق نظام محاسبة التسيير يساعد على تحقيق الشفافية في التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية، وقد تأكد ذلك أكثر من خلال الاستبيان الموزع على محاسبي المؤسسة فقد وافق أغلب المحاسبي العينة على أن التقارير المعدة في حالة تطبيق محاسبة التسيير

تكون أكثر شفافية، وصرحوا بأن الشفافية في التقارير المالية شيء مطلوب لتجنب الغش بأنواعه، كما أنهم أكدوا على أهمية تطبيق محاسبة التسيير في المؤسسة كأهم الأدوات المساعدة على إتخاذ القرارات وبالتالي فمعلوماتها مهمة لمستخدمي التقارير المالية.

خلاصة الفصل:

تعد مؤسسة نفطال من أكبر شركات المساهمة في الجزائر، كما أنها رائدة في تطبيق نظام محاسبة التسيير من خلال إستخدام نظام **Wincanal** لحساب التكاليف الكلية الحقيقية للمنتجات والذي صمم من طرف المؤسسة، ورغم تطبيقها لهذا النظام والإعتماد عليه في توضيح التقارير المالية، إلا أن منتجاتها تسعر إداريا أو من قبل الدولة مما أثر على أرباحها من بيع المنتجات.

وقد قمت في هذا الفصل بأخذ إقتراح هامش ربح لمنتجات فرع غاز البترول المميع **GPL** قامت به مصلحة محاسبة التسيير بإستخدام نظام محاسبة التسيير، لنبين التغير الحاصل على المبيعات وصافي الربح وبعض البنود الأخرى للقوائم المالية، ومن خلال إرتفاع المبيعات وصافي الربح في قائمة الدخل وبإستعمال النسب المالية، إتضح أن لهذا التغير أثر كبير على بنود القوائم المالية وخاصة صافي الربح (النتيجة الصافية)، وهذا إن دلَّ فإنما يدل على أن لتطبيق محاسبة التسيير أثر على شفافية التقارير المالية من خلال حساب الأرباح الحقيقية من بيع المنتجات، وبالتالي ستزيد ثقة مستخدمي التقارير المالية في المعلومات المقدمة.

ولتوضيح أكثر لما توصلت إليه من خلال الدراسة الميدانية، قمت بتوزيع إستبيان على عينة من محاسبي مؤسسة نفطال لتأكيد آرائهم حول موضوع الدراسة، ومن خلال ذلك توصلت إلى أن أغلبية المحاسبين في العينة سواء كانوا معدي التقارير المالية أو مطبقي نظام محاسبة التسيير (معدي تقرير محاسبة التسيير)، قد أقروا بأثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية وأن هذا النظام يزيد من مصداقية وجودة المعلومات المالية وهذا من خلال المعلومات الاضافية التي يقدمها لهذه التقارير، وبالتالي زيادة إيضاح المعلومات المقدمة في هذا الأخير،

فالافصاح عن بعض معلوماته التي تهم مستخدمي التقارير المالية، تساعدهم على إتخاذ القرارات، ومنه نستنتج أن الشفافية تمنع التلاعبات والغش في التقارير المالية بكل أنواعه.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

تعمل العديد من المؤسسات في مختلف دول العالم للحصول على تمويل لاستثماراتها من داخل الوطن أو من خارجه، وتسعى جاهدة لدخول الأسواق العالمية، هذا ما اضطرها لتكييف محاسبتها لتتماشى مع ما هو متعارف عليه عالميا وهو العمل على الرفع من درجة الإفصاح في تقاريرها المالية وفق معايير ومبادئ محاسبية، بل المعضلة الرئيسة هي الطلب المستمر للمنظمات المحاسبية الدولية ومستخدمي التقارير المالية للتوسع في الافصاح قصد الوصول إلى شفافية التقارير المالية وجعل هذه التقارير تتحدث عن نفسها، وبهذا يقل التلاعب في المعلومات المالية وغير المالية، وينتهي عهد التقارير المضللة التي أدت لإفلاس كبريات المؤسسات العالمية وانهيار اقتصاديات دولية وظهور مشاكل وأزمات اقتصادية.

كما بينا أيضا في الدراسة أن المعايير المحاسبية الدولية والأنظمة المحاسبية كالنظام المحاسبي المالي الجزائري يحثان المؤسسات على تطبيق طرق محددة من نظام محاسبة التسيير لقياس وحساب تكاليف المخزونات أو المنتجات...، ولكنهما لا يجبران هذه المؤسسات على التطبيق رغم أهمية هذا النظام وأدواته في حساب تكاليف المخزونات والتي تعد المورد والمصدر الرئيس لتحقيق الأرباح، فتغير قيمة المخزونات والمبيعات يؤثر على مصداقية المعلومة المقدمة في القوائم والتقارير المالية، حيث تصبح الأرباح المعلن عنها غير حقيقية، وهذا ما يضلل مستخدمي التقارير المالية فيؤدي هذا إلى الإضرار بمصالحهم.

وللبحث عن أثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية المنشورة، أخذت مؤسسة نفطال كحالة لهذه الدراسة، وهي من أكبر شركات المساهمة في الجزائر، والتي تعمل

جاهدة لتحسين محاسبتها، حيث تمتلك هذه المؤسسة نظاما لمحاسبة التسيير يدعى **Wincanal**، وقد أظهرت طريقة حسابه للتكاليف ومساعدته لنظام المحاسبة المالية من خلال تزويد التقارير المالية بمعلومات دقيقة تخص كل من أرقام الأعمال وهوامش الربح والنتائج (النتائج التشغيلية– العملياتية–) حسب الفروع والأنشطة والمنتجات. وتلعب محاسبة التسيير دورا مهما في تحديد هوامش الربح لتجنب الخسائر، فمؤسسة نفطال والتي تتبع طريقة التكاليف الكلية الحقيقية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، تعمل جاهدة وبكل الجهود المادية والمالية لتحسين نظام محاسبة التسيير عن طريق محاولة استعمال طرق حديثة لحساب التكاليف بكل دقة وموضوعية، وهذا لتجنب الخسائر وبالتالي المساعدة على اتخاذ القرارات والقدرة على المنافسة في المستقبل، وكذلك الوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية ومصداقية تساعد الإدارة أولا لتحسين وضعيتها. وبهذا تستطيع المؤسسة تجنب أو–تقليص آثار حجم الأزمات والتلاعبات والاختلاسات.

وقد تطرقت أيضا في الجانب التطبيقي للدراسة لتحليل بعض بنود القوائم المالية المرتبطة بمحاسبة التسيير كالمخزونات والمبيعات مثلا، وهذا باستخدام النسب المالية لنظام التحليل المالي قصد معرفة أثر تغير هذه البنود على القوائم المالية، وبهذا نثبت أهمية تطبيق محاسبة التسيير للتقارير المالية من خلال الحساب الدقيق للتكاليف وبهذا يمكن أن تكون القوائم والتقارير المالية تعبر عن نفسها وتكون أكثر شفافية ومصداقية من خلال المعلومات الصادقة المقدمة.

وما زاد أهمية الدراسة هو وجود مؤسسة كمؤسسة نفطال والتي تدعم تقاريرها المالية بمعلومات إضافية مالية وغير مالية كمعلومات محاسبة التسيير لتزيد من الإيضاحات والتفسيرات، وبهذا يمكن للإدارة أن تحلل وضعيتها بكل شفافية، وهكذا بيَّنا أن محاسبة التسيير لها دور كبير في تحقيق وزيادة شفافية التقارير المالية من خلال دعم التقارير المالية بمعلومات وإيضاحات للقوائم المالية

وبنودها وخاصة النتيجة المحققة من الأنشطة التشغيلية الرئيسة للمؤسسة كالمنتجات، وبهذا نكون قد أجبنا على إشكالية الدراسة والموسومة كالتالي:

ما الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في رفع من شفافية التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية؟

هذا وقد لوحظ أن المؤسسة استطاعت أن تحقق في السنوات الأخيرة نتائج إيجابية، وهذا راجع إلى:

- التنظيم الجيد للإدارة من خلال إستخدام التكنولوجيات الحديثة وبناء برامج تساعد على التسيير والحصول على معلومات دقيقة؛
- زيادة الكميات المنتجة والمباعة من سنة لأخرى مع زيادة الطلب، وتنوع المنتجات وزيادة حجم مبيعاتها وبالتالي زيادة رقم الأعمال؛
- انخفاض نسبة الفضلات والمهملات وهذا راجع إلى استعمال الآلات الحديثة في الإنتاج.

و رغم المزايا التي تتمتع بها مؤسسة نفطال إلا أن لها العديد من النقائص وهي كالتالي:

- اعتماد المؤسسة في تحميلها للتكاليف غير المباشرة للمنتجات على نسب تحددها الإدارة العامة مما يؤدي إلى عدم دقة التكاليف النهائية للمنتجات، وذلك إما برفعها فوق قيمتها الحقيقية مما يؤدي إلى ضعف القدرة التنافسية أو خفضها مما يجعلها تحقق خسائر، وبهذا تتأثر المعلومات المقدمة بالتقارير المالية .
- اعتماد المؤسسة بشكل كبير على استيراد المواد الأولية من الخارج مما يؤدي إلى تحملها مصاريف إضافية عالية كمصاريف النقل والتأمين...وغيرها من التكاليف الأخرى التي تؤدي إلى تقليل أرباحها وقدرتها التنافسية في المستقبل.
- بيع المؤسسة منتجات بسعر التكلفة أو أقل من ذلك كمنتوجات **GPL**، وهذا لأنها ذات أسعار مقننة أو محددة الهامش من طرف الدولة، مما يترتب عن ذلك خسائر كبيرة، خاصة

تكاليف نقل المنتجات إلى الصحراء أو عبر البواخر، دون أخذ في الاعتبار أسعار البيع المقترحة والمدروسة من قبل محاسبة التسيير.

وباختصار جاء هذا البحث ليبين مدى إمكانية تبني وتطبيق نظام محاسبة التسيير والذي طبقته العديد من المؤسسات العالمية وهذا لما ثبت عن تبنيه من نتائج إيجابية ولا سيما تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، من خلال تحكمها في التكاليف (خاصة في ظل الظروف الراهنة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية).

ومن خلال الإشكاليات ولاختبار الفرضيات قمت بتقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول، الثلاثة الأولى منها نظرية والرابع عبارة عن دراسة حالة مؤسسة اقتصادية جزائرية، وقد تم التوصل إلى اختبار الفرضيات كالتالي :

أولا: إختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** للإفصاح عن المعلومات دور مهم في تحقيق ورفع من شفافية وجودة التقارير المالية.

ولقد تحققت هذه الفرضية، حيث في الفصل الأول من هذه الدراسة رأينا أن المؤسسة الاقتصادية لتقوم بإعداد التقارير المالية لابد لها من ضرورة الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية والمبادئ المتعارف عليها، وتعرفنا على التوسع في الإفصاح كمدخل إلى الفصل الثاني والذي تم فيه تحقيق هذه الفرضية من خلال معرفة أن الإفصاح عن معلومات إضافية يزيد من شفافية وجودة التقارير المالية. فإذا لم تكن هناك شفافية في التقارير المالية سيؤدي هذا إلى الغش والتلاعب في مضمون التقارير المالية، وأثبتت الدراسة التطبيقية صحة الفرضية أيضا من خلال أن الإفصاح عن معلومات إضافية زاد من إيضاح بعض

البنود المهمة في القوائم والتقارير المالية وهذا من خلال إعتماد التقرير المالي للمؤسسة على ما يقدمه تقرير محاسبة التسيير.

- **الفرضية الثانية:** لمحاسبة التسيير دور مهم في تحقيق ورفع من شفافية التقارير المالية، سواء كان نظام معلومات منفصلا أو متصل مع نظام معلومات المحاسبة المالية.

وقد حاولت بكل جهدي لتحقيق هذه الفرضية نظرا لنقص المراجع والدراسات في هذا المجال، ولكن من خلال الفصل الثالث تم إثبات أنه يوجد علاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية، وتتمثل في توفير المعلومات المتبادلة بين المحاسبتين فمحاسبة التسيير تعتمد على بعض معلومات المحاسبة المالية، وتستفيد هذه الأخيرة من تقارير ومعلومات محاسبة التسيير فيما يخص حساب بعض بنود القوائم المالية كالمخزونات والمبيعات والأرباح مثلا، وزيادة إيضاح حقيقة التقارير المالية وهكذا تكون المعلومات المقدمة أكثر وضوحا وشفافية من عدم وجود نظام لمحاسبة التسيير. وبهذا يمكن أن نقول أن الفرضية الثانية قد تحققت، ولنثبت ذلك فعليا كان لزاما تطبيق ذلك في دراسة الحالة لهذا كان لابد من محاولة تحقيق الفرضية الثالثة.

- **الفرضية الثالثة:** تطبيق نظام محاسبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية يساعد على تكريس الشفافية في التقارير المالية.

إن نظام محاسبة التسيير في مؤسسة نفطال يعد نظاما مهما نظرا لكونه يساعد على إتخاذ أغلب القرارات التشغيلية بالمؤسسة عن طريق إنتاج تقارير تظهر تكاليف ونتائج المنتجات (المخزونات) والمساعدة على تسعيرها بحيث تحقق المؤسسة أرباحا من خلال بيعها أو تجنب الخسائر في أضعف الحلات، وأظهرت الدراسة التطبيقية أن التقرير المالي لمؤسسة نفطال يعتمد على تقرير محاسبة التسيير لزيادة إيضاحه، خاصة فيما يخص حقيقة رقم الأعمال والأرباح والنتائج المحققة من خلال النشاط الرئيس للمؤسسة، وهو بيع وتوزيع المنتجات والتي تحسب من

طرف نظام محاسبة التسيير **Wincanal**، من خلال إعداد قوائم دخل لكل فرع أو نشاط أو منتج، ويسمح بحساب هوامش الربح الحالية والتنبؤ بهوامش الربح المستقبلية وكل هذه المعلومات يستفيد منها نظام المحاسبة المالية وبالأخص تقاريره المالية.

وبعد معرفتنا بأن تطبيق نظام محاسبة التسيير ساعد كثيرا في زيادة الإفصاح في التقارير المالية وإيضاح حقيقة نتائجها وبالتالي إضفاء نوعا من الشفافية في تقارير مؤسسة نفطال من خلال زيادة الإيضاحات، إرتأيت إظهار أثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية، وذلك بتحليل بعض بنود القوائم المالية التي لها علاقة بنظام محاسبة التسيير ومحاولة تغيير قيمتها لنعرف الأثر المترتب من خلال هذه التغيرات، وبالتالي إثبات أهمية ودور محاسبة التسيير في تكريس شفافية التقارير المالية، وقد أثبتت الدراسة ذلك، فالتغير في سعر بيع المنتجات أو المخزونات يؤثر على قائمتي الدخل والمركز المالي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية للمؤسسة، وهذا من خلال تغير قيمة المبيعات أي رقم الأعمال وبهذا يتأثر صافي الربح وتتغير معه قائمة المركز المالي سواء في الأصول أو الخصوم.

كما أني دعمت الدراسة بإستبيان موزع على عينة من محاسبي مؤسسة نفطال، وقد إستنتجت أن أغلب المحاسبين يقرون بأن التقارير المالية في حالة تطبيق المؤسسة لنظام محاسبة التسيير تكون أكثر شفافية من التقارير في حالة عدم تطبيق هذا النظام. ومن هنا يظهر لنا تأثير محاسبة التسيير على التقارير المالية وكيف أن الافصاح عن بعض معلوماتها يساعد في إيضاح التقارير المالية المنشورة ويزيد من موثوقيتها.

ومما سبق نستنتج تحقق الفرضية الثالثة، حيث أثبتت أن تطبيق محاسبة التسيير:

- يساعد على إيضاح بعض البنود المهمة في القوائم المالية؛
- كما تساعد على معرفة حقيقة الربح من الأنشطة التشغيلية، وتحسن من هوامش الربح؛

- تظهر أي المنتجات التي تحقق خسارة؛
- من خلال ما تقدمة محاسبة التسيير فهي تمنع ظهور ما يعرف بالتقارير المالية المضللة؛
- تحسن من جودة وشفافية المعلومات المقدمة لمستخدمي التقارير المالية؛
- تقوم بحساب تكاليف وأسعار بيع المخزون بدقة.

وبهذا نكون قد أجبنا على إشكالية البحث والأسئلة الفرعية من خلال تحقق الفرضية الثالثة.

وفيما يلي يتم عرض أهم نتائج الدراسة، وإدراج بعض التوصيات وكذا ذكر بعض المواضيع التي يمكن أن تكون إشكاليات لدراسات مستقبلية.

ثانيا: نتائج البحث:

وبناء على ما أسردناه سابقا ومن خلال تحقق الإشكالية وفرضياتها في هذه الدراسة، إرتأيت أن أورد بعض النتائج المتوصل إليها كالتالي:

- تعد الشفافية في التقارير المالية مطلب أغلب المنظمات المحاسبية والاقتصاديات العالمية قصد تجنب الأزمات والمشاكل الاقتصادية المترتبة عن الضبابية والإفصاح عن معلومات مضللة ولهذا تعمد هذه المنظمات لإلزام المؤسسات في دول العالم بتطبيق معايير ومبادئ محاسبية موحدة تسمح بإلزام هذه المؤسسات بالإفصاح عن البنود الضرورية قصد تجنب التلاعبات وإضفاء الشفافية في المعلومات المقدمة لمستخدميها؛
- تسعى بعض المؤسسات الاقتصادية لإخفاء حقائق واقعية قصد الحصول على التمويل من المصادر الداخلية والخارجية وذلك بإستخدام إدارة الأرباح (مثال شركة إنرون...)، وقد تقوم ببيع أصولها لإظهار أن المؤسسة تحقق أرباحا، ولتجنب هذه الإحتيالات كان لابد من زيادة الإيضاحات وتطبيق أدوات محاسبة تسيير فعالة تسمح بإظهار حقيقة هذه الأرباح؛

- تسمح محاسبة التسيير بحساب تكاليف المخزونات والتي تعد من أهم بنود القوائم المالية حيث يعد تغير قيمتها مؤثر على القوائم المالية (قائمتي الدخل والمركز المالي والتغيرات في حقوق الملكية...)؛
- إن حساب التكاليف الحقيقية للمخزونات يزيد من إيضاح حقيقة الأرباح المحققة، وبالتالي يزيد من ثقة مستخدمي التقارير المالية في المعلومات المقدمة من المؤسسة؛
- محاسبة التسيير لها أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية، حيث يمكن اعتبارها نظاما من نظم المعلومات، وهذا لأنها تتضمن طرق وتقنيات تقوم بجمع ومعالجة البيانات الداخلة وتبويبها، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير وتقييم الأداء، ولمساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات اللازمة؛
- نظرا لأهمية محاسبة التسيير في المؤسسة وخاصة في إيضاح حقيقة الأرباح المحققة من قبل المؤسسة والموضحة في التقارير المالية، كان لزاما على المؤسسات تطبيقها، وهذا لفائدة المؤسسة أولا لتجنب التبذير في المخزونات والإختلاسات والإفلاس، ولفائدة مستخدمي التقارير المالية وحماية مصالحهم من التقارير المالية والأرباح المضللة والتلاعبات؛
- إن تطبيق الشفافية شيء صعب في ظل المنافسة الشديدة، ولكن نظام محاسبة التسيير يساعد في الحالتين:
  - حساب تكاليف المنتجات بدقة للوصول إلى تخفيضها وبالتالي الحصول على أسعار تنافسية دون التقليل من جودة المنتجات (كطريقة التكاليف المستهدفة)؛
  - تطبيق الشفافية قصد تجنب الإفلاس من جراء التلاعبات والاختلاسات من طرف ذوي النفوس الضعيفة امام المال، وذلك بالتلاعب بالتقارير المالية لتحقيق مصالح شخصية كتضخيم التكاليف لتظهر أرباح المؤسسة قليلة فيعمد لشراء أسهمها

ويخفض التكاليف لتظهر الأرباح مرتفعة فيقوم ببيع أسهمه فيحقق أرباحا شخصية ويضر بمصالح الآخرين، ولهذا فأخطار وتكاليف الافصاح والشفافية أقل من الضبابية.

- ومن النتائج المتوصل إليها من الدراسة أيضا:

- أن مؤسسة نفطال ورغم كونها مؤسسة اقتصادية عمومية محتكرة للسوق الوطنية، إلا أنها تطبق نظام محاسبة التسيير تحضيرا لها لدخول الأسواق العالمية والمنافسة خاصة في حالة انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة، وإنفتاح السوق الوطنية، بل وتعمد كما أشرت إليه في الدراسة إلى محاولة تطبيق أدوات محاسبة تسيير حديثة تساعدها على حساب التكاليف بدقة؛
- تقوم مؤسسة نفطال بتطبيق نظام محاسبة التسيير لتحقيق الشفافية التي يحث عليها كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، حيث يحثان على قياس تكاليف المخزون بطرقتي إما التكاليف الحقيقية أو التكاليف المعيارية المصححة إلى التكلفة الفعلية؛
- تقوم مؤسسة نفطال بالزيادة من إيضاحات التقارير المالية عن طريق تحليل كل من أرقام الأعمال والنتائج والأرباح الإجمالية للمؤسسة حسب الفروع والأنشطة والمنتجات ليتبين أي القطاعات يحقق خسارة للمؤسسة لمحاولة معالجة المشكل، حيث تقوم مصلحة محاسبة التسيير بإقتراح الهوامش التي تجنب المؤسسة الخسارة أو معرفة التكاليف ومحاولة تقليلها. فمصلحة محاسبة التسيير تقوم بإدراج في تقاريرها تكلفة إنتاج كل مخزون أو منتج وإقتراح هوامش الربح. وقد تحقق ذلك

سنة 2007 من خلال زيادة هامش مقدر بـ 30 دج لمنتجات B13 وهذا لتغطية تكاليف النقل إلى الجنوب وقد تحقق لها ذلك؛

- وإستنتجت من الدراسة أن تغير بعض بنود القوائم المالية المهمة كالمخزونات، والمبيعات، والنتيجة والأعباء التشغيلية ... تؤدي إلى التأثير على حقيقة التقارير المالية ولهذا فمحاسبة التسيير تعمل جاهدة لتجنب هذه التغيرات، فعدم تطبيق محاسبة التسيير في مؤسسة نفطال قد يؤدي إلى عواقب وخيمة.

ثالثا: التوصيات:

من خلال النتائج المذكورة يمكن اقتراح بعض التوصيات هي:

- **توصيات للمؤسسات:**

نحن نعلم أن هذه الدراسة تعد دراسة مستقبلية، نظرا لعدم وجود بورصة نشطة في الجزائر والتي من المفروض أن تلعب دورا كبيرة في توزيع المعلومات وضبطها والرقابة عليها من خلال ملاحظة مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية، فكما نعلم فالبورصة الجزائرية غير نشطة لإحتوائها بضع مؤسسات، وتتداول فيها السندات أكثر من الأسهم، بل الغريب في الأمر أن أسهم بعض المؤسسات ورغم المشاك التي تعانيها إلا أن قيمة أسهمها لم تتغير، ولهذا كان علي وفي ظل الدراسة التطبيقية وواقع الجزائر تقديم بعض التوصيات الآتية:

- لا بد من تحديث النظام المحاسبي المالي سنويا، نظرا للتغير والتطور المستمر للمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي الدولية مع تطور الاقتصاد العالمي، فكما نعلم مند تاريخ بداية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي الجزائري المتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية أي في 2010/01/01، والمشرع الجزائري والمجلس الوطني للمحاسبة

والهيئات المحاسبية الأخرى لم تتحرك لتعديل هذا النظام والمعايير المحاسبية وفقا للتغيرات الجديدة لهذه المعايير ؛

- ضرورة أن تسهر الدولة على مراقبة مدى تطبيق المؤسسات للمعايير المحاسبية الدولية؛
- العمل على إنتاج معايير محاسبية وطنية لتقريب المؤسسات الاقتصادية من تطبيق المعايير المحاسبية الدولة؛
- ضرورة إدراج عدد كبير من الشركات في بورصة الجزائري، كما يجب أن تحرص لجنة السوق بإعداد القوانيين اللازمة لتحقيق الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة؛
- ضرورة تطبيق ادوات محاسبة التسيير الحديثة نظرا لكونها توفر معلومات دقيقة عن التكاليف، وتساعد في حساب أسعار التكلفة وتسعير المنتجات بأسعار تنافسية والاستعانة بالخبراء في وضعه؛
- على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر أن تقوم قبل كل شيء، بتطبيق نظم محاسبة التسيير وهذا للتماشي مع متطلبات المعايير المحاسبة الدولية، والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛
- إن تطبيق المؤسسات الجزائرية لمحاسبة التسيير يجعلها قادرة على ضبط تكاليفها وتكاليف منتجاتها والرقابة عليها، وبهذا يمكنها أن تقلل وتخفض من التكاليف لتصل إلى منتجات منافسة للمنتجات العالمية.

- **توصيات للباحثين:**

توجه العديد من الباحثين نحو المعايير المحاسبية الدولية، ونسوا دور نظام محاسبة التسيير في المؤسسة، والذي يساعد المؤسسات على الإفصاح في التقارير المالية، ويزيد من مصداقيتها وشفافيتها. ولهذا أوصى إخواني الطلبة والباحثين بدراسة هذا المجال خاصة في ظل إنفتاح الأسواق

الجزائرية، والمشاكل ستظهر جليا في المستقبل نظرا لعدم تحكم أغلب المؤسسات الجزائرية في التكاليف مما يجعلها غير قادرة على منافسة المنتجات الأجنبية التي تستخدم أنظمة محاسبة التسيير متطورة تساعدها على تحقيق جودة المنتوج بأسعار تنافسية أمام المؤسسات الجزائرية التي تفتقر أنظمتها حتى إلى أبسط طرق حساب التكاليف، وسيظهر هذا التفاوت بين أسعار وجودة المنتجات الأجنبية مع إنضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة.

رابعا: آفاق الدراسة: وفي سياق ما سبق وفي ختام هذه الدراسة التي بعنوان: أثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية، إرتأيت أن نقدم بعض المواضيع التي تحتاج إلى بحث في إطار ما تطرقت له من خلال البحث، ومن هذه المواضيع نذكر:

- واقع بورصة الجزائر في إطار الإفصاح عن التقارير المالية لمستخدميها؛
- دور التوسع في الإفصاح في تحقيق شفافية ومصداقية التقارير المالية في المؤسسة الإقتصادية؛
- أهمية محاسبة التسيير في زيادة الإيضاحات بمحتوى التقارير المالية؛
- دور محاسبة التسيير في تحقيق الأرباح وتجنب التلاعبات؛
- علاقة محاسبة التسيير بالتقارير المالية في المؤسسة الإقتصادية.
-

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1. باللغة العربية:

أ. **الكتب:**

1. أبو زيد كمال خليفة وآخرون (2001)، "**محاسبة التكاليف**"، الجزء الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية،.

2. أبو زيد كمال خليفة وكمال الدين مصطفى الدهراوي (2007)، **دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية،.

3. أبو نصار محمد وجمعة حميدات (2014)، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعملية**، ط3، دار وائل للنشر، عمان.

4. إبراهيم جمعة إسماعيل وآخرون (2000)، **محاسبة التكاليف مدخل إداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية،.

5. أحمد لطفي أمين سيد (2004)، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، الدار الجامعية، الاسكندرية.

6. أحمد خليل جمعة، وآخرون (1999)، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن.

7. البربري صالح (2001)، **الممارسات غير المشروعة في بورصة الأوراق المالية –دراسة قانونية واقتصادية مقارنة–**، مركز المساندة القانونية، القاهرة.

8. الجعارات خالد جمال (2008)، **معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS2007**، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان.

9. الدهراوي كمال الدين مصطفى (2007)، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية.

10. الدهراوي كمال الدين مصطفى (2011)، **مدخل معاصر في: تحليل القوائم المالية (تحديد قيمة المنشأة- تحديد قيمة السهم- صياغة عقود الحوافز وشروط المديونية)**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية.

11. الدهراوي كمال الدين وأبو الحسن علي أحمد (1997)، "**محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية.

12. ألدون س هندركسن (1990)، **النظرية المحاسبية**، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، ط4، جامعة الاسكندرية، الإسكندرية.

13. الحيالي وليد ناجي (1996)، **المحاسبة المتوسطة -مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي**، دار حنين، عمان.

14. المبروك محمد أبو زيد (2005)، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ط1، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة.

15. النقيب كمال عبد العزيز (2004)، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، عمان.

16. العلاق بشير عباس (2007)، **فن كتابة التقارير والبحوث**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.

17. العناتي رضوان محمد (2000)، محاسبة التكاليف، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان.

18. الفيومي محمد محمد (1990)، **مقدمة في أصول محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، بيروت.

19. الفضل مؤيد محمد وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلق الراوي (2007)، **المحاسبة الادارية**، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.

20. الصبان محمد سمير ورجب السيد راشد (1998)، **المحاسبة المتوسطة –أسس القياس والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية.

21. الصعيد إبراهيم أحمد (1996)، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار الفكر المعاصر، دمشق.

22. الصفار هادي رضا (2006)، **مبادئ المحاسبة المالية – الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، ج1، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن.

23. القريوتي محمد قاسم (2000)، **نظرية المنظمة والتنظيم**، ط1، دار وائل للنشر، عمان.

24. الرفاعي غالب عوض وآخرون (2011)، **المحاسبة المتوسطة الأصول العلمية والعملية**، ج1، دار اليازوري، عمان.

25. الشيرازي عباس مهدي (**1990**)، **نظرية المحاسبة**، ط**1**، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت.

26. الشرع مجيد وسليمان سفيان (2002)، **المحاسبة الإدارية: اتخاذ قرارات ورقابة**، ط1، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان.

27. التهامي محمد طواهر ومسعود صديقي (2003)، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

28. التكريتي اسماعيل يحيى (2008)، **محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)**، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.

29. الغرياني المعتصم بالله (2008)، **حوكمة الشركات المساهمة –دراسة في الأسس الاقتصادية والقانونية**، ط1، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية.

30. بن ربيع حنيفية (2010)، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسب الدولية IAS/IFRS**، ج1، دار هومة، الجزائر.

31. جاريسون ري إتش وإيريك نورين (2002)، **المحاسبة الإدارية**، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، دار المريخ: الرياض.

32. جمعة هوام (2010)، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

33. دادي عدون ناصر (1994)، **المحاسبة التحليلية –تقنيات مراقبة التسيير**، ج2، ط 2، دار المحمدية العامة، الجزائر.

34. دادي عدون ناصر **(1994)**، **تقنيات مراقبة التسيير**، ط2، دار المحمدية العامة، الجزائر.

35. دهمش نعيم حسين **(1995)**، **القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما**، دار المكاتب الوطنية، عمان.

36. وهبة محمد سليم (2004)، **البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، ورشة عمل معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، سوريا.

37. حجاج أحمد حامد **(2009)**، **محاسبة التكاليف–مدخل إداري–**، دار المريخ، الرياض.

38. حلوة حنان رضوان وكحالة جبرائيل جوزيف (1998)، **محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وثبات**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.

39. حلوة حنان محمد رضوان (1991)، **نظرية المحاسبة**، مديرية المطبوعات الجامعية، حلب –سوريا.

40. حلوة حنان محمد رضوان (2001)، **تطور الفكر المحاسبى –مدخل نظرية المحاسبة**، ط1، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.

41. حلوة حنان محمد رضوان (1998)،"**تطور الفكر المحاسبي**"–**مدخل نظرية المحاسبة**، ط **1**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.

42. كتوش عاشور (2011)، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

43. لجنة المعايير المحاسبية الدولية (1999)، **المعايير المحاسبية الدولية**، ترجمة: مجموعة طلال أبو غزالة، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان.

44. لعشيشي جمال (2010)، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، les pages bleues**، الجزائر.

45. مطر محمد (2007)، **مبادئ المحاسبة المالية – الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والافصاح**–، ط4، دار وائل للنشر، عمان.

46. مطر محمد عطية وآخرون (1996)، **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات –الإطار الفكري وتطبيقاته العملية**، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان.

47. مطر محمد عطية (1996)، **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات**، ط1، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان–الأردن.

48. مطر محمد ومحمد السيوطي (2008)، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات العرض والقياس والافصاح**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.

49. مصطفى سليمان محمود (2009)، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الاداري –دراسة مقارنة–**،ط2، الدار الجامعية : الاسكندرية–مصر.

50. مرعي عبد الحي وآخرون (2002)، **محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة**، الدار الجامعية، الإسكندرية.

51. مرعي عبد الحي (1987)، **في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، الدار الجامعية، بيروت.

52. نور أحمد (1987)، **المحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية، بيروت.

53. سامي محمد راضي (2003)، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.

54. عبد اللطيف ناصر نور الدين (2004)، **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية.

55. عبد اللطيف ناصر نورالدين **(2009)**، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، مصر.

56. عبد اللطيف ناصر نورالدين (2003/2002)، **مدخل إلى أنظمة قياس التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية.

57. عبد العال طارق حماد (2002)، **التقارير المالية (أسس الإعداد والعرض والتحليل)**، الدار الجامعية، الإسكندرية.

58. عبد العال طارق حماد (2005)، **التقارير المالية (أسس الإعداد والعرض والتحليل، الغش في التقارير المالية، تغيرات المراجعة لمواجهة الغش، التقرير المالي في المنشآت الصغيرة، الشفافية والإفصاح العادل)**، الدار الجامعية، الاسكندرية.

59. عبد العال طارق حماد (1998)، **دليل المستثمر إلى بورصة الأوراق المالية**، الإسكندرية.

60. عبد العال طارق حماد (2008)، **دليل معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها (حالات عملية محلولة)**، ج2، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية –مصر.

61. عبد الفتاح وصفي أبو المكارم (2000)، **المحاسبة المالية المتوسطة –القياس والتقييم والافصاح المحاسبي**، ج1، دار الجامعية الجديدة للنشر، الاسكندرية.

62. عبد الرزاق محمد قاسم (2006)، **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.

63. علاوي لخضر (2011)، **نظام المحاسبة المالية –سير الحسابات وتطبيقاتها–، les pages bleues**، الجزائر.

64. علي حسين أحمد حسين (2004/2003)، **نظم المعلومات المحاسبية –الإطار الفكري والنظم التطبيقية**، الدار الجامعية، الاسكندرية.

65. فردريك تشوي وآن فروست كارول وميك جارى **(2004)**، **المحاسبة الدولية**"، ترجمة: زايد محمد عصام الدين، دار المريخ، السعودية.

66. فركوس محمد (2001)، **الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

67. صافي صالح خالص (2007)، **رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

68. قللى يحيى ومحمد صالح هاشم (2004)، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط1، إتراك للنشر والتوزيع، القاهرة.

69. رحال علي (1999)، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

70. رينشارد وشرويدر ومارتل كلارك وجاك كاثي (2006)، **نظرية المحاسبة**، ترجمة: خالد على أحمد وإبراهيم ولد محمد فال، ط1، دار المريخ للنشر، الرياض.

71. شنوف شعيب (2008)، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر.

ب. الأطروحات والرسائل:

1. أبو حمام ماجد إسماعيل (2009)، رسالة ماجستير: **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية–دراسة ميدانية على الشركات المدرجة فى سوق فلسطين للأوراق المالية**، الجامعة الإسلامية –غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة.

2. الحلو شيرين مصطفى (2012)، مذكرة ماجستير: "**المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية –دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة**–، الجامعة الاسلامية –غزة، عماد الدراسات العليا، كلية التجارة، فلسطين.

3. الطرايرة جمال علي عطية (2005)، أطروحة دكتوراه: **التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره على الابلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن**، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن.

4. العكر معتز برهان جميل (2010/2009)، **أثر مستوى الافصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة في القطاع المصرفي الأردني –دراسة ميدانية على البنوك التجارية الأردنية**– ، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن.

5. العنزي نايف عبد العزيز حمد (2012)، رسالة ماجستير: **الافصاح وفق قانون هيئة الأوراق المالية الكويتي والأردني –دراسة مقارنة**، جامعة الشرق الأوسط، كلية الحقوق، الأردن. <**http://www.meu.edu.jo**> (ت ت: 2015/10/03)

6. الربيعي خلود هادي عبود (2006)، أطروحة دكتوراه: **تعزيز معطيات الشفافية في ظل تقانة المعلومات وقرارات الانتاج والعمليات**، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.

7. المجهلي ناصر محمد علي (2009/2008)، رسالة ماجستير: "**خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في إتخاذ القرارات (دراسة حالة مؤسسة إقتصادية)**، جامعة الحاج لخضر– باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.

8. أرشيد حبيب العازمي يوسف (2012)، رسالة ماجستير: **أوجه القصور في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأثرها على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في القطاع النفطي**، جامعة الشرق الأوسط، كلية الإعمال، الكويت.

9. أشرف عزمي مسعود أبو مغلي (2008)، **أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية: – دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان**، رسالة ماجستير في المحاسبة. جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، عمان.

10. درحمون هلال (2005/2004)، **المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية– دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة –الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.

11. هائل أبورشيد (2008)، أطروحة دكتوراه: **أثر عولمة التقارير المالية في تشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية (دراسة ميدانية على بيئة الأعمال السورية)**، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سورية.

12. طوايبية أحمد (2003/2002)، **المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.

13. معاليم سعاد (2005/2004)، **دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين تنافسية المؤسسة –دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر.

14. نواف حمدان عابد محمد (2006)، مذكرة ماجستير: **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن إنخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية –دراسة تطبيقية**، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كلية العلوم المالية والمصرفية، القاهرة.

15. ساحل فاتح (2003/2002)، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.

16. عبد الحفيظ محمد عماد صلاح (2009/2008)، رسالة ماجستير: **التكلفة المستهدفة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.

17. فرزيزي إبراهيم (2005–2006)، **دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ((ABC في تسيير تكاليف المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة صناعة الأواني النحاسية والتنك الجزائر**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر.

18. شبير أحمد عبد الهادي (2006)، رسالة ماجستير: **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين"**، الجامعة الاسلامية –غزة، عمادة الدراسات العليا، قسم المحاسبة، غزة–فلسطين.

ج. الملتقيات:

1. الابجي كوثر عبد الفتاح (2009)، **محاسبة المسئولية عن حماية البيئة في ضوء الفكر الإسلامي والمعاصر"**، المؤتمر العلمي الدولي السنوي التاسع" اقتصاديات البيئة والعولمة " جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، أفريل.

2. أحمد إبراهيم خليل محمد (2007)، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية –دراسة تطبيقية،** ندوة السوق المالية السعودية: نظرة مستقبلية، جامعة الملك خالد، يومي 14/13 نوفمبر.

3. الجعارات خالد جمال ودينا سليمان أبو خليفة (2015)، **تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSS في الدول العربية خيار أم حتمية،** الملتقى العلمي الدولي حول "أدوات التسيير الحديثة في منظمات الأعمال ودورها في الوقاية من الأزمات: دراسة بعض التجارب"، جامعة البليدة2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 04 و05 ماي.

4. النعسان نزار (2005/2004)، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات المساهمة (دراسة لمدى التزام الشركات المساهمة بمعايير المحاسبة الدولية)**، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، دبلوم الدراسات العليا، قسم المحاسبة، سورية.

5. السيد هاشم عبد الرحيم (2007)، **الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للشركات المساهمة في دولة قطر** (على الخط)، ندوة الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للشركات المساهمة في دولة قطر، سوق الدوحة للأوراق المالية والجمعية العلمية للمحاسبة، جامعة

قطر، 16 ماي ، على الرابط: < http://www.qu.edu.qa/associations/ >، (تاريخ التحميل: 2014/02/10).

6. السعدني مصطفى حسن (2007)، **مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات التي تواجه المحاسبين والمدققين في دولة الإمارات العربية المتحدة**، الإمارات العربية، ديسمبر.

7. السعدي مصطفى حسين بسيوني (2007)، **مدى إرتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات**، المؤتمر الدولي حول "منهجية المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، جمعية المحاسبين مدققي الحسابات بدولة الامرات العربية المتحدة، وبالاشتراك مع كلية الادارة والاقتصاد بجامعة الامرات العربية المتحدة تحت إشراف الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، 4 و5 ديسمبر.

8. العنقري حسام بن عبد المحسن (2013)، **مسؤوليات المحاسب القانوني في الكشف والتقرير عن عمليات الغش**، ندوة" دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية"، جامعة الملك سعود، كلية العلوم الإدارية، قسم المحاسبة، المملكة العربية السعودية، 5-6 ديسمبر.

9. العياشي زرزار (2010)، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات**، الملتقى الدولي الثامن: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي –أم البواقي، كلية العلوم الاقتصاديةو العلوم التجارية وعلوم التسيير، أم البواقي–الجزائر، 08/07 ديسمبر.

10. بلعادي عمار وجاوحدو رضا (2010)، **مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح**، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع ,رهانات وآفاق– ، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي – الجزائر، 7 و8 ديسمبر.

11. بن سلطان القباني السهلي محمد (مارس 2010)، **مؤشر مقترح لقياس مستوى الشفافية والإفصاح في الشركات السعودية**، ورقة عمل، جامعة الملك سعود، الرياض–السعودية،.

12. بعلوج بولعيد (2003)، **تأثير الشفافية على جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة**، الملتقى الدولي حول: أهمية الشفافية ونجاعة الآداء للإندماج الفعلي في الاقتصاد العالمي، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، 28–30 جوان.

13. جمعة هوام (2007)، **مدى ملاءمة القيمة العادلة للتقرير المالي**، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار – عنابة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 22/21 نوفمبر.

14. جمعة هوام ولعشوري نوال (2010)، دور **حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، الملتقى الوطني حول حوكمة المحاسبية للمؤسسة، جامعة العربي بن مهيدي–أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 08/07 ديسمبر.

15. درحمون هلال وعبد القادر قسوم (2009)، مداخلة: **أثر المنافسة على تصميم نظام المحاسبة التحليلية**، ورقة عمل، جامعة سعد دحلب، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، البليدة: الجزائر، 25/نوفمبر،

16. درحمون هلال وعبد القادر قسوم (2007)، **عرض مفصل لطريقة التكاليف أساس الأنشطة ABC**، ورقة عمل، جامعة سعد دحلب، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، البليدة: الجزائر، 06/نوفمبر

17. زكريا محمد الصادق وابراهيم السيد عبيد (2007)، "**قياس شفافية الافصاح فى التقارير المالية المنشورة دراسة ميدانية على الشركات المتداولة فى سوق الاوراق المالية**

المصرية"، مؤتمر الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة فى ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، جامعة القاهرة، قسم المحاسبة، كلية التجارة.

18. زغدار احمد وسفير محمد (2009)، **مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب – البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 13-15 أكتوبر.

19. حداد مناور (2008)، **دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية**، المؤتمر العلمي الأول حول: حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، 15-16 أكتوبر.

20. كتوش عاشور (2011)، **النظام المحاسبي المالي الجزائري: إطاره العام، آثاره وانعكاسات تطبيقه**"، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب –البليدة، البليدة: الجزائر، يومي 13 و14 ديسمبر.

21. مجلس معايير المحاسبة الدولية (2006)، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2006 متضمنة معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات كما هي في 1 يناير 2006– النص الكامل**، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، كلية طلال أبو غزالة، الأردن – عمان.

22. محمد شريف توفيق (2006)، **مقترح قياس مدي الالتزام بتطبيق القواعد التنفيذية للافصاح والشفافية في مبادئ حوكمة الشركات**، كلية التجارة جامعة الزقازيق، مصر، الهيئة العامة لسوق المال المصرية,

23. مخلوف أحمد (2009)، **الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الافصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي**، الملتقى العلمي الدولي حول: **الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية**، جامعة فرحات عباس –سطيف، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، الجزائر، 20 و 21 أكتوبر.

24. ميخائيل أكرم (2007)، **الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للشركات المساهمة في دولة قطر** (على الخط)، ندوة الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للشركات المساهمة في دولة قطر، نظمها سوق الدوحة للأوراق المالية بالتعاون مع الجمعية العلمية للمحاسبة، جامعة قطر، 16 ماي، على الرابط: <http://old.qu.edu.qa/home/account/clearness.htm>، (ت التحميل:02/03/2013)،

25. سوق الدوحة للأوراق المالية والجمعية العلمية للمحاسبة (2007)، **الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للشركات المساهمة في دولة قطر** (على الخط)، ندوة الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للشركات المساهمة في دولة قطر، جامعة قطر، 16 ماي.

26. عامر علاء (2006)، **الشفافية في سوق المال (آليات تفعيل الشفافية)**، ندوة بعنوان: نحو مجتمع أكثر شفافية، مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية بالأهرام بالتعاون مع المعهد الدنماركي المصري للحوار: العين السخنة – مصر–، 19–20 ديسمبر.

27. عبد الرءوف إبراهيم نبيل (جانفي 2012)، **آثر نماذج وقواعد الافصاح المحاسبى المستحدثة على كفاءة سوق الاوراق المالية المصرية**، أكاديمية الشروق، المعهد العالى للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات،.

28. عبد الصمد نجوى (2002)، **دور نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشاة الأعمال**، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة بسكرة، الجزائر، 29 و30 أكتوبر.

29. عجيلة محمد ومصطفى بن نوي (2011)، **فلسفة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل العولمة المحاسبية –رؤية مستقبلية**، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS–IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب –البليدة، الجزائر، 13 و14 ديسمبر.

30. صديقي مسعود ومرزوقي مرزوقي (2010)، **التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود (أسباب التباين وتقيم التناسق)**، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية –تجارب، تطبيقات وآفاق، المركز الجامعي بالوادي، معهد العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، 17–18 جانفي.

31. خليل عبد الرزاق وعبدي نعيمة (2011)، **الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد SCF وتحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة والمعايير الماسبية الدولية IAS/IFRS**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحاب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 14/13 ديسمبر.

32. خوخة شارف (2007)، "**مفاهيم جودة المعلومة المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية**"، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار عنابة، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 21–22 نوفمبر.

د. المجلات والبحوث:

1. الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج (ب.ت)، **محاسبة التكاليف**، [على الخط]، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، السعودية، على الرابط:

<**http://www.nadaadz.net/cd/play.php?catsmktba=1175**>، (ت التحميل 2008/03/24)،

2. الجعبري مجدي أحمد (2011)، **الافصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية (دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات (سابك) شركة مساهمة سعودية (على الخط)**، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، العدد09.

3. النابلسي طارق تيسير (2009/2008)، **إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردني**، البحث استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة بحث في المحاسبة في قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، جامعة الحسين بن طلال، كلية إدارة الأعمال والاقتصاد، الأردن.

4. النشار تهاني (1996)، **استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد: 01،.

5. السعدني مصطفي حسن بسيوني (ماي 2007)، **المسئولية القانونية لمراجع الحسابات وبدل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية والدولية**، مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية شرم الشيخ– مصر.

6. الفتلاوي ليلى ناجي مجيد (2012)، **دور نظام المعلومات المحاسبية التكاليفية في مكافحة الفساد المالي**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد – العراق، العدد: 32.

7. الذوادي أحمد، **الشفافية** (على الخط)، المنبر الديمقراطي التقدمي، على الرابط:

.(2013/08/10 :ت التحميل)،<http://almenber.altaqadomi.com/viewarticle.asp?id=199>

8. الخطيب خالد (2002)، **الافصاح المحاسبي للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولية رقم (1)**، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد02، سورية.

9. دراوسي مسعود (جوان 2012)، **القياس والافصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد: 06، الجزائر.

10. زامل أحمد (2007)، **نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد01.

11. زيود لطيف وقيطيم حسان ومكية نغم احمد فؤاد (2007)، **دور الإفصاح في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد**29**، العدد**1**، سوريا.

12. مدثر طه أبو الخير (2007)، **أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية علي جودة التقارير المالية دراسة ميدانية عن تطبيق الانخفاض في قيمة الأصول**، المجلة العلمية – التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد: 2.

13. عبد الدايم صفاء (2001)، **نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة**، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس، مصر، العدد 03.

14. علاوي شبلي مسلم ومحمد حسين منهل (جانفي 2012)، **أثر مبادئ الادارة الرشيدة في تطوير نظام شفافية الادارة العليا –دراسة ميدانية في الشركة العامة لموانئ العراق–**، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة –العراق، العدد 29، المجلد 8.

15. فودة شوقي (مارس2007)، "**إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 44، مصر.

16. قورين حاج قويدر (2007)، **نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية**، مجلة علوم إنسانية ، العدد35 ، الجزائر خريف.

17. توفيق هاني (ماي 2005)، **الشفافية والمساءلة... رفاهية أم ضرورة** (على الخط)، مركز المشروعات الدولية الخاصة **CIPE**، مجلة الاصلاح الاقتصادي، العدد:12، على الرابط:<**http://www.cipe-arabia.org/files/pdf/art1202.pdf**>، (ت ت: 2014/12/10).

18. غياط شريف وفيروز رجال (2012)، **حوكمة الشركات: أداة لرفع مستوى الإفصاح ومكافحة الفساد وأثرها على كفاءة السوق المالي (على الخط)**، مجلة الأكادمية العربية في الدنمارك (دورية علمية محكمة نصف سنوية تصدرها ألاكاديمية العربية، الدنمارك، العدد: 11و12، على الرابط: <**http://www.ao-academy.org/periodics.html**>، (ت.ت 2014/11/10).

هـ. المراسيم والتشريعات:

1. الجمهورية الديمقراطية الشعبية، "**القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008**، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها"، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009.

2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.

2. باللغة الأجنبية:

أ. الكتب:

1- باللغة الفرنسية:

1. ABDELKRIM Toudjine (2005), **L'Analyse des coûts dans l'entreprise**. Office des publications universitaires. Alger.
2. A.Kaddomi et A.Mimeche (2009), **cours de comptabilité financiere-selan les normes IAS/IFRS, et le scf 2007**-, ENAG éditions : algeer.
3. Amar KADDOURI et Ahmed MIMECHE (2009), **Cours de comptabilité financiére –selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, ENAG EDITIONS, france.
4. Beatrice et Françis Grandguillot (1998), **Comptabilité analytique,** edition galino, paris.
5. Béatrice et Francis GRANDGUILLOT (2003), **Comptabilité de Gestion : Méthode classique et modernes de l'analyse des couts**, 6 éd, Gualino éditeur, paris.
6. Charles Horngen et Alnoor Bhimani..,**les autres** (2006), **comptabilité de gestion**, 3 éd, pearson Education France, paris.
7. C.MAILET-Bardriernet A le mank (2006), **Normes comptables internationales IAS/IFRS, berti editions, Paris**.
8. C.Maillet Baudrier et A.Le Manh (2007), **« Normes comptables internationales IAS/IFRS »**, edition BERTI, alger.
9. C. MENDOZA et les autres (2009), **couts et Décisions**, 3éd, Gualno éditeur Lextenso éditions: paris.
10. Didier LECLERE (2004), **L'essentiel de la comptabilité analytique,** 4eme éd, Edition d'organisation, Pari.
11. Disier Leclére (1997), **l'essentiel de la Comptabilité Analytique**. édition organisation, Paris.

12. Dayole David (1996), **"la maitrise des couts, une approche globale,** édition d'organisation, Paris.

13. Elie Cohen (1998), **Dictionnaire de gestion**, casbah éditions, Alger.

14. Eric TORT (2003), **Organisation et management des systemes comptables**, Dunod, paris.

15. Guedj Norbert (1998), **"Le Contrôle de gestion Pour améliorer la performance de l'entreprise"**, 2ème éd, édition d'organisations, Paris.

16. Guedg.N et COLL (1998), **le contrôle de gestio** , 2 ed, edition d'organisation, Paris.

17.Gérard MELYON (1998), **Comptabilité ANALYTIQUE**, Bréal éditions, paris.

18.HAMID CERBAH (2012), **« Gestion comptable par l'application (comforme au nouveau scf et aux normes comptable IAS/IFRS) »**, les pages Bleues , Alger.

19.H. BOUQUIN (2003), **comptabilité de gestion**, 2e Ed, France: Economica.

20. Henri bouquin (2000), **comptabilité de gestion** , économiqua , France.

21. Jean Lochard (1998), **la comptabilité analytique : ou comptabilité de responsabilité**, éditions d'organisation, paris.

22.LAZARY (2001)**, comptabilité analytique,** imprimerie Es-salem, Alger.

23. Louis Dubrulle et Didier jourdain (2003), **Comptabilité analytique et gestion**, edition Dunod, paris.

24. Laurent RAVIGNONL et Pierre- laurant BESCOS…ET les Autres (2003), **Méthode ABC/ABM**, Rentabilité mode d'emploi, Editions d'Organisation, paris.

25. Laurent Ravignon et d'autres... (2001), **Gestion par activités, la méthode ABC/ABM,** 5 éd, Organisation, Paris.

26.P.Lauzel et H.Bouquin (1985), **Comptabilité analytique et gestion**, editions sirey, paris.

27. Michel Gervais (2000), **contrôle de gestion** , 7 éd , éditions Economica , Paris.

28. Norbert Cruedj et Collaborateurs (1996), **le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, les éditions d'organisation, paris.

29. Omar al ayoubi (SD), **Dictionary of economies**,Academia, Beirut-Lebanon.

30.P. MEVELLEC et G. ROCHERY (**1990**), **Eléments fondamentaux de comptabilité, éditions Vuibert , Paris.**

31.P. Mevellec (1999), **Encyclopédie de la gestion et du management EGM** .sous la direction de robert leduff .Editions DALLOZ. Paris.

32. Pierre Laurent Bescos et carla Mendoza (1997), **le management de la performance**, édition comptables Malesherbes , Paris.

33. Rachid BOURSALI (2010), **« les Normes comptables du SCF »,** ALOULFIA TALITA , alger.

34. Robert paturel (1987), **la comptabilité Analytique –systéme d'information pour la diagnostic et la prise de décisions-,** Editions EYROLLES, paris.

35. Stephane BRUN (2011), « **Guide d'application des Normes IAS/IFRS »,** edition BERTI, Alger.

36. Toufik Saada et Alain Burlaud et Claude Simon (1998), **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, 2éd, Vuibert – EDUCAPOLE gestion-, paris.

2- باللغة الانجليزية:

1. Atkinson, Anthony A.. others (1997), **Management Accounting**, 2nd Ed, Pearson Education, new york ,

ب. الملتقيات:

1- باللغة الفرنسية:

1. EL BESSEGHI MOURAD (2009), **Les stocks selon les normes IAS IFRS et le SCF,** derahmoun Hilal. Séminaire: «Système comptable algérien et normes IAS/IFRS ». Université SAAD DAHLAB - BLIDA. Faculté des Sciences Economiques et Sciences de Gestion, algérie 16-17-18 Novembre.
2. Hilal DERAHMOUNE (2011), **Le rôle de la comptabilité analytique dans l'application du principe de sincérité. Cas d'évaluation des stocks selon le SCF et l'IAS 2,** Séminaire international sur le Système Comptable Financier face aux normes comptables internationales (IAS/IFRS) et aux normes d'audit internationales (ISA) : Le défi, faculté des sciences économiques et sciences de gestion, UNIVERSITE SAAD DAHLEB –BLIDA, algérie 13 et14 /12.
3. Hilal DERAHMOUNE (2009), **les IFRS l'art de montrer tout en cachant**, (Hilal DERAHMOUNE) séminaire Le cadre conceptuel du nouveau système comptabile financière et les mécanismes appliqués Selon les normes comptables internationales (IAS/IFRS), faculté des sciences économiques et sciences de gestion, UNIVERSITE SAAD DAHLEB –BLIDA, Algérie, 16-17-18 /11.
4. Thierry BENOIT et Serge BOURGINE (2006), **Méthodes de comptabilité analytique : les illustrations présentées dans le guide méthodologique,** Séminaire Amue « La comptabilité analytique ; une démarche projet au service de l'établissement », Agence de Mutualisation des Universités et Etablissements (Amue),

chargés de domaine finances, département Services, France, 18 octobre..

ج. المجلات والبحوث:

1- باللغة الفرنسية:

1. FAN YIG, **Application de la méthode ABC au ladouratoire du centre Hospitatier de Haguenau – cout des analyses biomédicales**, Mémoire en Vue de l'obtention du master management Administration des entreprise MAE, institut d'Administration de entreprises, 2005/2006, Disponible sur : <http://www.iquesta.com/Memoire-These/Document/Economie-Gestion-Commerce/fayama061106.zip>, (consulte le 20/01/2015).
2. GREGORY W EGMANN et Stephen NOZILE (2009), **LA METHODE ABC AU SEIN DES SERVICE INFORMATIQUES D'UN GRAND GROUPE**, REVUE Française de comptabilite, France, FEVRIER, N :418.
3. Hilal DERAHMOUNE et Djamel AMOURA, **la place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise économique (en ligne),** Disponible sur :<http://www.lopdf.net/preview/XQmMy4UB9XsjbRriFAVfsn_8EQYaThvYrbN0HvyIsD8,/La-place-de-la-comptabilit-233-analytique-de-gestion-au-sein.html?query=Systeme-d-information-de-Gestion>, (consulté le 15/01/2015).
4. J.Fievez et R.Zaya et J.Pkieffer . **Comptabilité Analytique**. (en ligne), Disponible sur: <http://www.wikipedia.org/ >, (consulté le 25/11/2014)
5. M Ben Ferhat (1993), **Le rôle de la gestion budgétaire dans l'entreprise,** Revue SHHR infos, France. Décembre.

6. P. MEVELLEC (1996), **Quelles leçons tirer de l'acclimations de L'ABC EN France**, REVUE Française de comptabilite, France, N. 277.
7. R. Launois (1995), **Typologie des coûts en comptabilité analytique ,** (en ligne), In : Ateliers de la Transparence «Comparaison des coûts des thérapeutiques dans le dossier de la transparence »,Document discuté durant les Travaux de l'Atelier n°6, - Modérateurs F. Fagnani (CEMKA) & B. Genesté, PARIS (France), Disponible sur : < http://www.rees-france.com>. (Date de consultation : 16 /05/2010).
8. SN**, Comptabilité analytique**.(en ligne), Disponible sur: <http://fr.wikipedia.org/wiki/Comptabilit%C3%A9_de_gestion>, (consulté le 2/01/ 2010).

2- باللغة الإنجليزية:

1. Isam Rimawi, **Accounting information systems. Accounting master program**, (en ligne). In:geocities.10 éd. Disponible sur: <http://www.4shared.com/file/27191068/f0094283/Accounting_Information_Systems.html?s=1>, (consulté le: 05/04/2010).
2. J.Lawrence, E.Ann Gabriel and Lauren E.Tuttle**, Using Activity-Based Costing (to Create Transparency and Consistency in Accounting for Division I Intercollegiate Athletics),** (en ligne), Journal of Intercollegiate Sport, Human Kinetics, 2010, Disponible sur:<http://www.humankinetics.com/acucustom/sitename/Documents/DocumentItem/09_Lawrence_JIS_10_0015_366-381.pdf>.
3. Samir M. El-Gazzar**, TRANSPARENCY IN FINANCIAL REPORTING AND INVESTORS' CONFIDENCE: THE CASE OF CEO's AND CFO's CERTIFICATION OF FINANCIAL STATEMENTS IN THE KINGDOM OF SAUDIA ARABIA**

AND THE U.S.A [en ligne]**,** New York, Disponible sur: <http://faculty.ksu.edu.sa/hatemrashad/DocLib/Forms/AllItems.aspx>, publier le: March 2006, (consulté le: 08/01/2014).

4. SN (2001)**,"L'Evaluation par pays de la responsabilité et de la transparence (CONTACT)"(en ligne),** Programme des Nations Unies pour le développement, United Nations Plaza, New York, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan021785.pdf>, (consulté le 04/01/2015),
5. SN (2011), **Foundation level Financial Accounting and Reporting (**On-line**)**, Second edition, CPA Australia, <http://www.cpaaustralia.com.au/cpa-program/foundation-exams/structure/financial-accounting-and-reporting> , (date: 20/02/2015),
6. SN (2008), **international financial reporting standards CERTIFICATE Learning materials (**On-line**)**, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAE W). <https://cacsupdate.files.wordpress.com/2015/01/internationalfinancialreporting standardsifrs-completelearningmaterial.pdf>, (date: 04/01/2015),
7. SN, **INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS** (On-line), <http://www.4shared.com/get/7uJHMKsh/INTERNATIONAL_FINANCIAL_REPORT.html> **,(date: 10/11/2014).**

3. المراجع الالكترونية:

1. **www.Transparency.org**
2. www.ifrs.org
3. **www.IASB.ogr**
4. **www.IASPLUS.com**
5. **www.JPS-DIR.com**
6. *www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=116*

7. http://infotechaccountants.com/forums

8. http://infotechaccountants.com/forums/newreply/php?/

9. http://www.arabexperts.me/archives/1035<

10. http//www.almenber.com.

11. http//:www.cipe-arabia.org/pdfhelp.asp

12. http//:world-ao.net/vb/showthread.php,t=438 ،

13. http://jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?TID=7455

14. http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=3255

15. www.kantakji.com/fiqh/Files/Manage/917.doc

16. http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=1500

قائمة الملاحق

الملحق 1: ملخص النسب المستخدمة في التحليل المالي.

مجال الاستخدام	مسمى النسبة	نموذج قياس النسبة	الهدف
تحليل السيولة	1.نسبة التداول	الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة	قياس مدى كفاية مجموعة الأصول المتداولة في الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل.
	2.نسبة السيولة السريعة	الأصول المتداولة – الأصول صعبة التحويل الى نقدية / الخصوم المتداولة	قياس مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل، وذلك دون الاضطرار إلى بيع أي أصل من الأصول التي يصعب بيعها دون التعرض لخسارة.
	3.نسبة النقدية	متوسط النقدية / الخصوم المتداولة	قياس درجة كفاية أكثر الأصول سيولة وهي النقدية لسداد الالتزامات قصيرة الأجل.
	4.نسبة صافي رأس المال العامل إلى الأصول المتداولة	صافي رأس المال العامل / الأصول المتداولة	قياس الجزء المتبقي من الأصول المتداولة بعد سداد الالتزامات الجارية الذي يمكن للمنشأة استخدامه في عملياتها التشغيلية.
	5.نسبة الأصول السائلة إلى الأصول المتداولة	الأصول السائلة / الأصول المتداولة	قياس الجزء من الأصول المتداولة الذي يمثل خط الدفاع الأول لسداد الالتزامات الجارية.
تحليل النشاط	1.معدل دوران الأصول المتداولة	صافي المبيعات / مجموع الأصول المتداولة	قياس مدى كفاءة الادارة في استخدام الأصول المتداولة في تحقيق المبيعات
	2.معدل دوران الذمم	صافي المبيعات الآجلة / متوسط الذمم خلال العام	قياس حجم الاستثمار في الذمم وهو ما يعكس مدى ملاءمة سياسة التحصيل
	3.متوسط فترة التحصيل	اجمالي الذمم / متوسط المبيعات الآجلة اليومية	قياس متوسط الفترة الزمنية التي تنقضي بين لحظة إتمام المبيعات الآجلة ولحظة تحصيل قيمتها.
	4.معدل دوران المخزون	تكلفة البضاعة المباعة / متوسط المخزون خلال العام	قياس مدى ملاءمة حجم الاستثمار في المخزون السلعي، وهو ما يعكس عدد المرات التي يتم فيها تداول كل وحدة نقدية مستثمرة في المخزون خلال الفترة من تاريخ شراء أو إنتاج المخزون وحتى تاريخ بيعه.
	5.معدل دوران الأصول الثابتة	صافي المبيعات / متوسط صافي الأصول الثابتة خلال العام	قياس مدى كفاءة الادارة في استخدام الأصول الثابتة في تحقيق المبيعات.
	6.معدل دوران الأصول	صافي المبيعات / مجموع الأصول	قياس مدى كفاءة الادارة في استخدام الأصول المملوكة للشركة في تحقيق المبيعات.
تحليل الربحية	مجموع الربح إلى المبعات: 1.حافة مجمل الربح	مجمل الربح / صافي المبيعات	قياس كفاءة الادارة في التعامل مع العناصر التي ترتبط بتكلفة البضاعة المباعة
	2.حافة ربح العمليات	صافي ربح العمليات / صافي المبيعات ×100	قياس كفاءة الادارة في التعامل مع عناصر التكاليف التي ترتبط بالعمليات، وليس بتكلفة البضاعة وفقط.

	3.حافة صافي الربح	صافي الربح بعد الضريبة / صافي المبيعات ×100	قياس كفاءة الادارة في تحقيق الأرباح الصافية المتولدة من المبيعات.
	مجموعة الربحية إلى الأموال المستثمرة: 1.نسبة القوة الايرادية	صافي ربح العمليات / مجموع الأصول المشتركة في العمليات ×100	قياس مقدرة الادارة على توليد أرباح من مجموع الأصول التي تشترك في العمليات الانتاجية.
	2.نسبة صافي الربح إلى مجموع الأصول	صافي الربح بعد الضريبة / مجموع الأصول ×100	قياس كفاءة الادارة في توليد الأرباح من الأصول المتاحة للمنشأة.
	3.معدل العائد على حقوق الملكية	صافي الربح بعد الضريبة / حقوق الملكية ×100	قياس العائد على الأموال المستثمرة بواسطة الملاك.
	4.ربحية السهم	صافي الربح – التوزيعات على الأسهم الممتازة / الأسهم العادية المصدرة	قياس ربح السهم الواحد
	5.معدل سعر السهم للربحية	القيمة السوقية للسهم / ربحية السهم	قياس ربحية السهم بالمقارنة بقيمته السوقية.
	6.نسبة التوزيعات	توزيعات أرباح الأسهم / صافي الربح بعد الضريبة ×100	قياس نسبة الأرباح التي تقرر توزيعها من صافي أرباح العام.
	7.نسبة الأرباح المحجوزة	صافي الربح بعد الضريبة – الأرباح الموزعة / صافي الربح بع الضريبة ×100	قياس امكانية تمويل النمو التوسع داخليا.
تحليل القروض	1.نسبة القروض إلى مجموع الأصول	مجموع القروض / مجموع الأصول ×100	قياس التمويل المقدم للمؤسسة بواسطة أموال الغير.
	2.نسبة القروض إلى حقوق الملكية	مجموع القروض / مجموع حقوق الملكية ×100	قياس مدى إعتماد الادارة على أموال الغير في تمويل إحتياجاتها.
	3.نسبة هيكل رأس المال	القروض طويلة الأجل / مجموع هيكل رأس المال ×100	قياس نسبة الموارد المالية طويلة الأجل التي تم الحصول عليها من الغير.
نسبة التغطية	1.معدل تغطية الفوائد	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة / الفوائد	قياس المدى الذي يمكن أن تنخفض بع=ه الأرباح بدون إحداث مشاكل مالية للمؤسسة بسبب عدم المقدرة على سداد الفوائد السنوية.
	2.معدل تغطية الأعباء الثابتة	صافي الربح قبل الضريبة + الأعباء الثابتة / مجموع الأعباء الثابتة	قياس قدرة المنشأة على سداد كافة أعبائها الثابتة.
	3.القيمة الدفترية للسهم	مجموع حقوق الملكية / متوسط عدد الأسهم	قياس ما يتسلمه حامل السهم مقابل السهم الواحد وفقا لما هو مسجل بالدفاتر.

الملحق 2: المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي الدولية

رقم المعيار	عنوان المعيار	رقم المعيار	عنوان المعيار
IAS1	عرض القوائم المالية	IAS34	التقارير المالية المرحلية
IAS2	المخزون	IAS36	الانخفاض في قيمة الأصول
IAS7	قائمة التدفقات النقدية	IAS37	المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة
IAS8	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء	IAS38	الأصول غير الملموسة
IAS10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	IAS39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
IAS11	عقود الانشاء	IAS40	الاستثمارات العقارية
IAS12	ضرائب الدخل	IAS41	الزراعة
IAS16	الممتلكات والمصانع والمعدات	IFRS1	تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية لأول مرة
IAS17	عقود الايجار	IFRS2	المدفوعات على أساس الأسهم
IAS18	الايراد	IFRS3	اندماج الأعمال
IAS19	منافع الموظفين	IFRS4	عقود التأمين
IAS20	محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية	IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة
IAS21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IFRS6	الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها
IAS23	تكاليف الاقتراض	IFRS7	الأدوات المالية: الافصاحات
IAS24	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	IFRS8	القطاعات التشغيلية
IAS26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	IFRS9	الأدوات المالية
IAS27	القوائم المالية المنفصلة	IFRS10	القوائم المالية الموحدة
IAS28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	IFRS11	الترتيبات المشتركة
IAS29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IFRS12	الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى
IAS32	الأدوات المالية: العرض	IFRS13	قياس القيمة العادلة
IAS33	ربحية السهم	IFRS14	الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الاسعار تنظيميا

المصدر: على المفتاح: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>، (ت التحميل: 2015/05/16).

الملحق 3: نموذج قائمة الدخل

جدول 1: قائمة الدخل (قائمة حسابات النتائج) حسب الطبيعة.

الفترة من .....إلى.....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزون المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع.			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1. إنتاج السنة المالية			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكيات الأخرى.			
2. استهلاك السنة المالية			
3. القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين.			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة.			
4. الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى.			
الأعباء العملياتية الأخرى.			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات.			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات.			
5. النتيجة العملياتية.			
المنتوجات المالية.			
الأعباء المالية.			
6. النتيجة المالية.			
7. النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6).			
الضريبة الواجب دفعها عن النتائج العادية.			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية.			
مجموع منتجات الأنشطة العادية.			
مجموع أعباء الأنشطة العادية.			
8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية.			
العناصر غير عادية- المنتوجات (يطلب بيانها).			
العناصر غير العادية- الأعباء (يطلب بيانها).			
9. النتيجة غير العادية.			
10. النتيجة الصافية للسنة المالية.			
حصة الشركات موضع المعادلة في النتيجة الصافية.			
11. النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

المصدر: الجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 26 جوان 2008م المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصدرة بتاريخ 25 مارس 2009م، ص30.

الجدول 2: قائمة الدخل حسب الوظيفة.

الفترة من..... إلى.....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال.			
كلفة المبيعات.			
هامش الربح الاجمالي.			
منتجات أخرى عملياتية.			
التكاليف التجارية.			
الأعباء الإدارية.			
أعباء أخرى عملياتية.			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة.			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات).			
منتجات مالية.			
الأعباء المالية.			
النتيجة العادية قبل الضريبة.			
الضريبة الواجبة على النتائج العادية.			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات).			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية.			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية.			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1).			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1).			
منها حصة ذوي الأقلية (1).			
حصة المجمع (1)			

المصدر: القرار المؤرخ في 26 جوان 2008م المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، الجريدة الرسمية ، العدد 19، الصدرة بتاريخ 25 مارس 2009م، ص31.

الملحق 4: مخطط بعض حسابات محاسبة التسيير بنظام wincanal

تعبئة P35	CRG309	الحسابات الوسيط	000000
إدخال وإخراج الخام من المخازن	CRG400	حساب وسيط خاص بمكان المقاطعة	000011
حركة مخزون البوتان الخام	CRG401	حساب وسيط خاص بالفرع	000012
حركة مخزون البروبان الخام	CRG402	حساب وسيط خاص بمحيط المؤسسة	000013
حركة مخزون السيرغاز	CRG403	PAIE CFO	059004
إدخال وإخراج المعبأ من المخازن	CRG404	حساب الانتظار	CRG000
حركة مخزون B06	CRG405	أعباء ومنتجات غير مدمجة	CRG001
حركة مخزون B03	CRG406	أعباء ومنتجات دورات سابقة	CRG002
حركة مخزونB13	CRG407	مؤونة الأجور	CRG003
حركة مخزونP11	CRG408	الاختلاف المدمجة على أسعار التنازل	CRG005
حركة مخزونP35	CRG409	أعباء ومنتجات إضافية	CRG006
جدول التكلفة الوسطية المرجحة	CRG499	أعباء مشتركة لمركز التخزين	CRG010
تحويل منتوج خام	CRG500	حصة المركز من أعباء المقاطعة	CRG011
تحويل البوتان الخام	CRG501	GPL حصة المركز من مصاريف مقر فرع	CRG012
تحويل البروبان الخام	CRG502	حصة المركز من مصاريف مقر المديرية العامة	CRG013
تحويل السيرغاز	CRG503	الإشراف الاداري	CRG020
تحويل المنتجات القابلة للاستعمال	CRG504	الأمن الداخلي	CRG021
تحويل B06	CRG505	مصلحة التكوين	CRG022
تحويل B03	CRG506	قسم PMC	CRG031
تحويل B13	CRG507	المطعم وقاعة الطعام	CRG032
تحويل P11	CRG508	مصاريف التكوين	CRG033
تحويل P35	CRG509	القسم التقني	CRG040
تحويل منتوج آخر	CRG599	الأمن الصناعي	CRG042
مصاريف توزيع المنتوج الخام	CRG600	القسم التشغيلي	CRG043
مصاريف توزيع الخام	CRG600	اليد العاملة المباشرة للتعبئة	CRG043
تكلفة تسليم البوتان الخام	CRG601	قسم التجاري والتوزيع	CRG050
تكلفة تسليم البروبان الخام	CRG602	قسم المالية والمحاسبة	CRG060
تكلفة تسليم السيرغاز الخام	CRG603	الخدمة البنكية والمماثلة	CRG062
مصاريف توزيع للمنتجات القابلة للاستعمال	CRG604	العملية المالية	CRG066
تكلفة تسليمB06	CRG605	صيانة منشآت التخزين	CRG070
تكلفة تسليمB03	CRG606	صيانة معدات الإنتاج	CRG071
تكلفة تسليمB13	CRG607	الورشات	CRG072
تكلفة تسليمP11	CRG608	منشأة البروبان	CRG073
تكلفة تسليمP35	CRG609	تكلفة إستغلال أغلفة القارورات	CRG075
تكلفة التنازل عن دفعة B13	CRG610	تكلفة صيانة اللوحات حمل البضاعة	CRG076
الرسم على النشاط المهني على الخام	CRG697	حضيرة السيارات) وظيفية(	CRG080
الرسم على النشاط المهني على التكييف	CRG698	حضيرة معدات النقل) الاستغلال(	CRG081
تكاليف تسليم المنتجات الأخرى	CRG699	حضيرة وسائل نقل البضاعة	CRG082
هامش البوتان الخام	CRG701	القنوات) الأنابيب(	CRG083
هامش البروبان الخام	CRG702	البواخر	4CRG08
هامش السيرغاز	CRG703	سائقي وسائل نقل المنتجات الخام	CRG085
هامش المنتجات القابلة للاستعمال	CRG704	سائقي وسائل النقل للمنتجات القابلة	CRG086

		للاستعمال	
هامش B06	CRG705	مستودع الإستغلال	CRG091
هامش B03	CRG706	شراء المنتوجات الخام	CRG100
هامش B13	CRG707	شراء البوتان الخام	CRG101
هامش P11	CRG708	شراء البروبان الخام	CRG102
هامش P35	CRG709	شراء منتجات أخرى	CRG199
هامش منتجات GPL دفعة B13	CRG710	تموين المنتوجات الخام	CRG200
هامش المنتجات الأخرى	CRG799	تموين البوتان الخام	CRG201
سعر التكلفة ونتيجة البوتان الخام	CRG801	تموين البروبان الخام	CRG202
سعر التكلفة ونتيجة البروبان الخام	CRG802	تموين السيرغاز	CRG203
سعر التكلفة ونتيجة سيرغاز	CRG803	تموين المنتجات المكيفة	CRG204
سعر التكلفة ونتيجة (B06)	CRG805	تموين B06	CRG205
سعر التكلفة ونتيجة (B03)	CRG806	تموين B03	CRG206
سعر التكلفة ونتيجة (B13)	CRG807	تموين B13	CRG207
سعر التكلفة ونتيجة (p11)	CRG808	تموين P11	CRG208
سعر التكلفة ونتيجة (p35)	CRG809	تموين P35	CRG209
سعر التكلفة ونتيجة لدفعة (B13)	CRG810	تموين منتج آخر	CRG299
سعر التكلفة ونتيجة منتجات أخرى	CRG899	تصنيع السيرغاز	CRG303
مبنى التعبئة للمؤسسة الوطنية لتوزيع البترول	CRG943	المنتوجات المعبئة القابلة للاستعمال	CRG304
منشأة البروبان	CRG973	تعبئة B06	CRG305
تأجير القارورة	CRG975	تعبئة B03	CRG306
إيجار ألواح تحميل البضاعة	CRG976	تعبئة B13	CRG307
تنازل آخر	CRG999	تعبئة P11	CRG308

الملحق 5: جداول تفصيلية لكمية وتكلفة منتجات فرع GPL في مركز التعبئة لبني تامو

جدول1: جدول تفصيلي لمنتوجات فرع GPL بالكمية في مركز التعبئة لبني تامو

المنتوج	مخزون أولي	المدخلات					المخرجات									الضياع (تبذير)	فائض	مخزون النهائي
		الشراء	تموين داخلي	تموين ما بين وحدات	الانتاج	مدخلات أخرى	بيع أرضي	تحويل داخلي	تحويل ما بين الوحدات	تحويل التسيير المباشر	منتوج خام للتعبئة	منتوج خام سيرغاز	منتوج خام تحويل B13	SNDP منتوج B13	إستهلاك داخلي	مخرجات أخرى			
بوتان	1.758 ,58 1		140.175,1 2	5,503			1.021,31	20.482,08	68.119,32		50.058, 387	1.285,429					1.591,052	2.564,6 4
بروبان	86,463		21.529,95				3.342,833		3861,42			14.445,78 9					92,987	59,35
سيرغاز					,08315.540		10.316,612			5.223,4 71								
B06	1,248		2,538	0,06	35,58		5,844	12,558	11,586	7,668								1,7
B03	4,197			3,861	162,438		134,862		13,713	21,639								0,28
B13	31,85		0,767		49.860,369		37.560,549	234,767	9.847,227	2.214,1 73								30,2
P11			0,088				0,088											
P35			311,15	0,42			311,43											0,1
المجموع	1.882,34 2		162.019,6 1	9,849	65.598,47		52.693,528	20.729,40 5	81853,266	7.466,9 51	50.058, 387	15,731,21 8					1.664,939	2.662,4 6

وحدة القياس: الطن المتري

جدول 2: تكلفة التموين (COUT DE RAVITAILLEMENT)

العناصر	بوتان خام	بروبان خام	سرغاز	B06	B03	B13	P11	P35	المجموع
أسعار التنازل	0	0	0	0	0	0	0	0	0
المنافع المستلمة (التنازل غير مادي)	458179553	80895022,6	0	18178,5811	0	7728,53966	554,257422	1964424,65	541065462
النقل من طرف ثالث (خواص)	0	0	0	0	0	0	0	0	0
قنوات نقل السوائل (الأنابيب)	113869,98	0	0	0	0	0	0	0	113869,98
النقل بوسائل نفطال	4196,53026	16403610,5	0	171,714718	11049,8421	111,614567	0	1903,17146	16421043,4
أعباء مشتركة متعلقة بمركز التخزين	30622623,3	4703242,77	0	567,53614	843,439968	167,552048	19,223703	68062,8311	35395526,7
تكلفة التموين	488920243	102001876	0	18917,8319	11893,2821	8007,70628	573,481125	2034390,65	592995902
كمية المؤونة (و ق: طن خام، وحدة موضبة)	140180,633	21529,95	0	433	1287	59	8	8902	0
تكلفة التموين للوحدة	3487,78738	4737,67361	0	43,6901431	9,24108942	135,723835	71,6851407	228,531864	0

جدول3: إجمالي التموين الداخلي لوحدة بني تامو من خارج مقاطعة غاز البترول المميع بالبليدة (AGREGAT RAVITAIL INTER -UC):

وحدة قياس: طن متري

البيان	وسائل المركز	النقل بالأنابيب	النقل البري AGEFAL « SNTR »	اللنقل بالسكك الحديدية « STPE »	النقل البري بالخواص	وسائل أخرى	المجموع
البوتان					140175,125		140175,125
البروبان				21529,95			21529,95
سيرغاز							
B06						2,538	2,538
B03							
B13				0,039		0,728	0,767
P11						0,088	0,088
P35				0,665		310,485	311,150
B13_PROMO							
المجموع				21530,654	140175,125	313,839	162019.618

جدول4: التموين الداخلي بين وحدات من داخل مقاطعة البليدة (RAVITAIL INTER -UC)

مركز التوزيع والتخزين CDS	البوتان	البروبان	B06	B03	B13	P11	P35	المجموع
722			2,538		0,767	0,088	311,15	314,543
742		224,33						224,33
751	140175,125	21305,62						161480,745
المجموع	140175,125	21529,95	2,538		0,767	0,088	311,15	161795,288

جدول5: إجمالي التموين الداخلي بين الوحدات في المقاطعة (AGREGAT RAVITAILLEMENT INTRA -UC):

المنتجات	وسائل نقل المركز	النقل بالأنابيب	النقل البري (AGEFAL)	النقل البري الخواص	وسائل نقل أخرى	المجموع
البوتان	5,508					5,508
البروبان						
سيرغاز						
B06	0,06					0,06
B03	3,561					3,561
B13						
P11						
P35					0,42	0,42
B13_PROMO						
المجموع	9,129				0,42	9,549

جدول6: التموين الداخلي بين وحدات مقاطعة البليدة لمركز بني تامو

مراكز التوزيع والتخزين	البوتان	البروبان	سيرغاز	B06	B03	B13	P11	P35	المجموع
711					3,546				3,546
712	5,508							0,42	5,928
713				0,06	0,315				0,321
772									
843									
المجموع	5,508			0,06	3,861			0,42	9,795

جدول 7: تكلفة التعبئة (COUT D'EMPLISSAGE)

العناصر	B06	B03	B13	P11	P35	سيرغاز	المجموع
مصاريف البوتان الخام	**123374,289**	**563256,683**	**172891725**	**0**	**0**	**5343550,55**	**178921907**
مصاريف البروبان الخام	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**67873712,6**	**67873712,6**
اليد العاملة المباشرة	**17992,8259**	**82144,9876**	**25214416,5**	**0**	**0**	**0**	**25314554,4**
مصاريف الانتاج	**13617,5165**	**62169,8188**	**19083035,4**	**0**	**0**	**0**	**19158822,7**
أعباء مشتركة متعلقة بمركز التخزين	**7772,49264**	**35484,7712**	**10892056**	**0**	**0**	**0**	**10935313,2**
تكلفة التعبئة	**162757,124**	**743056,26**	**228081233**	**0**	**0**	**73217263,2**	**302204310**
الكمية المعبأة (و ق: سرغاز بالطن المتري ، وحدة محضرة)	**5930**	**54146**	**3835413**	**0**	**0**	**15540,083**	**0**
مصاريف تفريغ البوتان الخام	**20,8051078**	**10,4025539**	**45,0777335**	**0**	**0**	**343,855985**	**0**
مصاريف تفريغ البروبان الخام	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**4367,65445**	**0**
اليد العاملة المباشرة	**3,03420336**	**1,51710168**	**6,57410728**	**0**	**0**	**0**	**0**
مصاريف الانتاج	**2,29637716**	**1,14818858**	**4,97548384**	**0**	**0**	**0**	**0**
الأعباء المشتركة المتعلقة بمركز التخزين	**1,31070702**	**0,65535351**	**2,83986521**	**0**	**0**	**0**	**0**
تكلفة الوحدة المعبئة	**27,4463953**	**13,7231977**	**59,4671899**	**0**	**0**	**4711,51043**	**0**

جدول 8: تكلفة التخزين (Cout de Stockage)

العناصر	تخزين الخام	تخزين الخام الوحدوي	تخزين المعبأ	التخزين المعبأ الوحدوي
الكمية المخزنة (و ق:طن متري)	**163555,63**	**0**	**50414,566**	**0**
اليد العاملة الخاصة بالتخزين	**8444483,51**	**51,63065013**	**13708269**	**271,9108799**
اليد العاملة الخاصة بالصيانة	**356327,511**	**2,178631888**	**0**	**0**
الاهتلاك والتأمين	**0**	**0**	**55630618,1**	**1103,463195**
أعباء غير مباشرة	**573216,089**	**3,504716341**	**8402,06891**	**0,166659551**
أعباء أخرى	**703880**	**4,303612172**	**5700**	**0,113062562**
تكلفة التخزين	**10077907,1**	**61,61761053**	**69352989,1**	**1375,653797**

جدول 9: إجمالي التحويل الداخلي بين الوحدات المركزية (- AGREGAT TRANSFERT INTER UC):

المنتجات	وسائل نقل المركز	النقل بالأنابيب	النقل البري (AGEFAL)	النقل البري الخواص	وسائل نقل أخرى	المجموع
البوتان					20482,08	20482,08
البروبان						
سيرغاز						
B06					12,558	12,558
B03						
B13					234,767	234,767
P11						
P35						
المجموع					20729,405	20729,405

جدول10: إجمالي التحويل الداخلي بين الوحدات في المقاطعة (-AGREGAT TRANSFERT INTRA UC):

المنتجات	وسائل نقل المركز	النقل بالأنابيب	النقل البري (AGEFAL)	النقل البري الخواص	وسائل نقل أخرى	المجموع
البوتان					68119,32	68119,32
البروبان					3861,42	3861,42
سيرغاز						
B06					11,586	11,586
B03					13,713	13,713
B13					9847,227	9847,227
P11						
P35						
المجموع					81853,266	81853,266

جدول11: إجمالي التسليم – بيع لأطراف أخرى (- AGREGAT LIVRAISON TIERS):

المنتجات	وسائل نقل المركز	النقل البري (AGEFAL)	النقل البري الخواص	وسائل نقل أخرى	المجموع
البوتان	1021,31				1021,31
البروبان	3342,833				3342,833
سيرغاز	10318,612				10318,612
B06	0,156			5,688	5,844
B03	43,914			90,948	134,862
B13	2653,794			34906,755	37560,549
P11				0,088	0,088
P35				311,43	311,43
المجموع	17380.619			35314.909	52695,528

جدول رقم 12: تكاليف التحويل (Cout de Transfert)

العناصر	البوتان الخام	البروبان الخام	سيرغاز	B06	B03	B13	P11	P35	المجموع
مركز التعبئة بني تامو	**3685,96913**	**4978,31683**	**0**	**6210,08854**	**6192,33831**	**6729,83264**	**0**	**0**	**27796,5455**

الملحق 6: بعض المعلومات بتقرير محاسبة التسيير لسنة 2013 بمؤسسة نفطال:

Bilan Analytique Au 31/12/2013 Des Activités COM-CBR-GPL

Préambule : D'un exercice à un autre , le système de la comptabilité analytique s'impose indéniablement comme outil de gestion , aide à l'action et la prise de décision. Le bilan analytique de l'exercice 2013 se fixe comme objectif primordial d'impliquer les décideurs et gestionnaires à tous les niveaux pour exploiter les données analytiques afin de maîtriser les différents stades d'activités constituants les coûts directs et indirects en vue de :

- **obtenir une meilleure optimisation des résultats par activité et ligne de produits**
- **Diminuer et éradiquer , les niches de charges et les couts cachés**
- **Garantir et optimiser à la société un avantage compétitif sur le marché lui permettant ainsi de conforter sa position concurrentielle pour ses neuf activités .**

Analyse ,exploitation et maitrise des activités

- **Le Bilan Analytique de la Société de l'exercice 2013 qui vous est transmis permet :**
- **d'évaluer , d'analyser ,l'importance du poids des charges dans la structure des coûts et l' impact des marges allouées à chaque produit dans le résultat de chaque activité ,**
- **Le bilan analytique repose sur trois (03) volets :**

1. Résultat par Activité et Branche :

- **COM (Distribution-Lubrifiants-Pneumatique-Réseau-BTM)**
- **CBR (Logistique/ Aviation / Marine)**
- **GPL (Vrac et Conditionné)**

2. Coût de revient et résultat par produit et par Activité

3. Comparaison des marges décrétées avec les coûts de distribution des produits carburant et GPL.

Comptes de résultats par Branche **UM:MILLION DA**

SOCIETE	CRB	GPL	COM	LIBELLE
326 897	245 576	22 381	58 941	70 Vente et produits annexes
52	17	-	34	72 Variation stocks produits finis
18	-	5	14	73 Production immobilisée
-	-	-	-	74 Subvention d`exploitation
326 968	245 593	22 386	58 989	I-PRODUCTION
247 116	206 763	9 709	30 645	60 Achats consommés
18 838	9 575	3 592	5 671	61/62 Service extérieurs et autres consommations
265 955	216 338	13 301	36 316	II-CONSOMMATION DE L`EXERCICE
61 013	29 256	9 084	22 673	III-VALEUR AJOUTEE D`EXPLOITATION
34 552	9 610	11 730	13 212	63 Charges de personnel
3 913	2 386	360	1 167	64 Impôts, taxe et versement assimilés
22 548	17 259	-3 005	8 294	IV-EXCEDENT BRUT D`EXPLOITATION
4 191	3 281	377	533	75 Autre produits opérationnels
1 555	1 332	68	156	65 Autre charges opérationnelles
16 128	6 980	3 101	6 047	68 Dotation aux amort, provision
2 835	1 547	223	1 065	78 Reprise sur pertes de valeur
11 890	13 776	-5 574	3 688	V-RESULTAT OPERATIONNEL
565	171	160	235	76 Production financiers
1 059	546	16	498	66 Charges financiéres
-494	-374	144	-263	VI-RESULTAT FINANCIER
11 396	13 402	-5 430	3 425	VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS

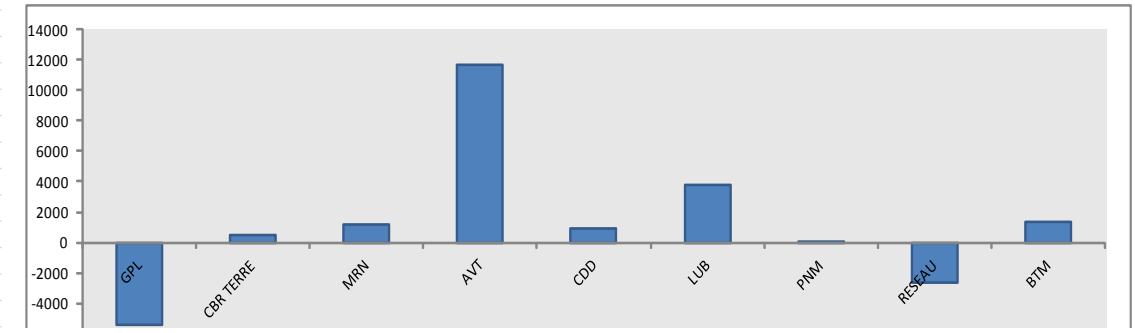
PRODUCTIVITE PAR BRANCHE

Quote-part des coûts des sièges de la Société par Branche

TOTAL		CBR		COM		GPL		COÛT DES STRUCTURES DES SIEGES
11%	- 1 671 066 792,33	29%	- 485 346 427,53	39%	- 650 727 640,88	32%	- 534 992 723,92	COÛT DIRECTION GENERALE (1)
5%	- 838 959 132,74	23%	- 190 672 758,97	42%	- 355 921 700,39	35%	- 292 364 673,38	COÛT DIRECTION CENTRALE DASC (2)
6%	- 979 858 665,27	33%	- 326 619 228,47	33%	- 326 620 208,33	33%	- 326 619 228,47	COÛT CENTRE FORMATION EL KHROUB 3
1%	- 99 167 927,71	33%	- 32 363 552,38	51%	- 50 857 081,73	16%	- 15 947 293,60	COÛT CENTRE FORMATION ORAN (4)
0%	- 18 031 588,26	18%	- 3 274 446,26	59%	- 10 641 954,90	23%	- 4 115 187,10	COÛT DEF (5)
23%	**- 3 607 084 106,31**	**29%**	**- 1 038 276 413,61**	**39%**	**- 1 394 768 586,23**	**33%**	**- 1 174 039 106,47**	**COÛT TOTAL DIRECTION GENERALE (1)+(2)+(3)+(4)**
23%	- 3 599 356 509,11	40%	- 1 456 408 962,54	31%	- 1 130 203 638,87	28%	- 1 012 743 907,70	COÛTS DES SIEGES DES BRANCHES
54%	- 8 300 818 842,22	26%	- 2 165 091 039,52	48%	- 3 970 636 763,70	26%	- 2 165 091 039,00	COÛTS DES SIEGES DES DISTRICTS
100%	**- 15 507 259 457,64**	**30%**	**- 4 659 776 415,67**	**42%**	**- 6 495 608 988,80**	**28%**	**- 4 351 874 053,17**	**TOTAL**

EVOLUTION DES RESULTATS PAR ACTIVITE 2012/ 2013

SOCIETE	BTM	RESEAU	PNM	LUB	CDD	AVT	MRN	CBR TERRE	GPL	EXERCICE
10 289	991	- 2 346	- 4	2 284	213	12 891	1 145	484	- 5 369	**2012**
11 396	1 337	- 2 660	54	3 752	941	11 715	1 167	520	- 5 430	**2013**
1 108	**347**	**- 314**	**58**	**1 468**	**728**	**- 1 176**	**22**	**36**	**- 61**	**EVOLUTION**
11%	**35%**	**13%**	**1598%**	**64%**	**342%**	**-9%**	**2%**	**7%**	**1%**	**%**



Le résultat société affiche un bénéfice brut d'un montant de 11 396 millions DA, contre 10 289 million DA pour l'année 2012 soit une augmentation de l'ordre de 11%.

L'évolution des résultats d'exploitation des activités AVT et LUB est la résultante de l'effet prix et quantité, abstraction faite des provisions constituées pour l'activité AVIATION pour un montant de 2 626 millions de DA

Ces activités ont réalisé des résultats remarquables en comparaison avec le portefeuille d'activités de la société , soit 11 715 million DA pour AVT et 3 752 million DA pour LUB

L'activité Poids Morts est affectée à GPL qui a dégagé un résultat déficitaire aggravant de −5 430 millions de dinars, soit un taux d'évolution du déficit de 1% par rapport à 2012, la progression du déficit provenant essentiellement:

−Du cout social induit par le service public assuré par NAFTAL devenu par conséquent très

couteux d'une année à une autre pour la société

−L'insuffisance des marges qui ne répondent pas à la couverture des couts d'exploitation de

cette activité.

−Le poids des couts de transport d'approvisionnement et ravitaillement engendrés par l'acheminement des produits GPL vers les régions du SUD

Cette activité peut constituer une menace pour l'entreprise, d'autant plus que la part de marché des opérateurs privés avoisine actuellement les 20%.

Analyse des Coûts par branche des neuf Activités de la société

Branche GPL

Analyse des coûts et résultats des Produits de l'Activité GPL

EVOLUTION DES COMPTES DE CHARGES ET PRODUITS

TAUX	variation	2013	2012	DESIGNATION
-1%	- 252	22 381	22 633	70 Ventes et produits annexes
	-	-	-	72 Varition stocks produits finis et en cours
33%	1	4	3	73 Production immobilisée
	-	-	-	74 Subvention d`exploitation
-1%	**- 251**	**22 385**	**22 636**	I-PRODUCTION
-5%	- 469	9 709	10 178	60 Achats consommés
19%	563	3 592	3 029	61/62 Service extérieurs et autres consommations
1%	**94**	**13 301**	**13 207**	II-CONSOMMATION DE L`EXERCICE
-4%	**- 345**	**9 084**	**9 429**	III-VALEUR AJOUTEE D`EXPLOITATION
2%	238	11 729	11 491	63 Charges de personnel
-5%	- 19	359	378	64 Impôts, taxe et versement assimilés
23%	**- 564**	**- 3 004**	**- 2 440**	IV EXCEDENT BRUT D`EXPLOITATION
7%	25	376	351	75 Autre produits opérationnels
-21%	- 18	67	85	65 Autre charges opérationnelles
-21%	- 820	3 101	3 921	68 Dotation aux amort, provision
-73%	- 618	223	841	78 Reprise sur pertes de valeur
6%	**- 319**	**- 5 573**	**- 5 254**	V- RESULTAT OPERATIONNEL
4%	6	159	153	76 Production financiers
-94%	- 253	15	268	66 Charges financiéres
-225%	**259**	**144**	**- 115**	VI-RESULTAT FINANCIER
1%	**- 60**	**- 5 429**	**- 5 369**	VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS

Le déficit de cette activité s'est accentué de 1% en 2013 par rapport à 2012 pour atteindre −5 429 millions DA, provenant principalement de l'augmentation ,des services extérieurs de 563 millions de DA (19%), composé essentiellement des frais de cabotage de 2047 millions de DA et le différentiel des ventes des B13 sur le marché qui ont été accaparés par les promoteurs privés pour une quantité avoisinant les 20 millions de bouteilles B13 .

NB: Pour nous permettre la bonne analyse des charges des deux exercices 2012 et 2013 , nous avons reclassé en 2012 le compte de provision AFC et médailles comptabilisé dans le compte 63 transféré au compte 68 pour un montant 938 million de DA.

Marge et résultat GPL par produits

TOTAL	P35	P11	PROMO B13	B13	B03	B06	GPL/C	PROPANE VRAC	BUTANE VRAC	ELEMENTS
18 700	159	17	2 945	12 802	17	3	2 072	479	60	CHIFFRE D'AFFAIRE
6 574	45	4	1 855	3 266	3	1	950	177	18	ACHAT CONSOMME
12 126	114	13	1 090	9 536	14	2	1 122	302	42	MARGE TIERS
2 409	-	-	-	1 725	6	3	675	-	-	MARGE GD
14 535	**114**	**13**	**1 090**	**11 261**	**20**	**5**	**1 798**	**302**	**42**	**TOTAL MARGES**
19	-	-	-	-	-	-	-	18	1	FRAIS D'APROV
4 131	75	4	-	3 920	3	1	28	90	9	FRAIS RAVITAILLEMENT
1 091	6	1	66	996	1	0	-	18	1	FRAIS STOCKAGE
1 985	15	4	115	1 439	3	1	321	68	19	QUOTE-PART CABOTAGE
2 740	14	1	264	1 950	3	1	507	-	-	SORTIE VRAC P/PRODU
1 934	21	3	-	1 898	3	1	9	-	-	FRAIS EMPLISSAGE/FAB
3 212	22	2	60	2 611	4	1	391	115	7	FRAIS DISTRIBUTION
2 777	27	2	292	2 011	3	1	306	125	9	CHARGES IND DISTRICT
1 085	9	1	128	776	1	0	128	38	3	CHARGES IND BRANCHE
1 183	10	1	140	845	1	0	141	42	4	CHARGES IND SIEGE
20 154	199	18	1 065	16 446	21	5	1 832	514	54	TOTAL CHARGES
- 5 619	- 85	- 5	25	- 5 185	- 1	0	- 34	- 212	- 13	RESULTAT ANALYTIQUE
423 911,00	125 395,00	20 526 735,85	96 495 363,38	522 062,67	66 463,17	284 442,33	86 841,16	10 889,46		QUANTITE VENDUE (UM: VRAC TM , COND UNITE)
268,39	**102,13**	**53,10**	**116,70**	**37,89**	**76,02**	**6 319,49**	**3 478,97**	**3 850,83**		**TOTAL MARGES**
-	-	-	-	-	-	-	206,41	73,05		FRAIS D'APROV
177,69	34,26	-	40,63	4,87	12,87	98,09	1 038,08	854,79		FRAIS RAVITAILLEMENT
14,99	6,75	3,23	10,33	1,30	2,15	-	210,05	127,48		FRAIS STOCKAGE
36,21	28,78	5,60	14,92	5,92	10,01	1 127,26	782,06	1 762,83		QUOTE-PART CABOTAGE
32,71	8,04	12,88	20,20	5,87	7,58	1 783,56	-	-		SORTIE VRAC P/PRODU
48,37	24,80	-	19,67	6,20	8,55	30,74	-	-		FRAIS EMPLISSAGE/FAB
51,43	12,59	2,90	27,05	6,81	15,71	1 375,23	1 322,05	688,08		FRAIS DISTRIBUTION
64,85	16,50	14,23	20,84	5,27	10,73	1 077,23	1 436,66	854,95		CHARGE IND DISTRICT
20,90	6,58	6,22	8,04	1,85	3,70	451,66	439,17	305,71		CHARGE IND BRANCHE
22,65	7,16	6,84	8,75	2,00	4,04	495,43	480,29	336,71		CHARGE IND SIEGE
469,81	145,48	51,90	170,43	40,10	75,33	6 439,19	5 914,76	5 003,60		TOTAL CHARGE
201,42	- 43,35	1,21	- 53,73	- 2,20	0,69	- 119,71	- 2 435,79	- 1 152,78		RESULTAT ANALYTIQUE UNITAIRE (UM:VRAC

Il est a retenir que pour chaque bouteille B13 distribuée, l'activité GPL perd 53 DA ce qui explique le déficit global de – 5 185 millions de dinars pour vente totale de 96 millions de bouteilles de 13KG enregistré en 2013.

RESULTAT ANALYTIQUE GLOBAL

RESULTAT	PRODUIT
- 13	BUTANE VRAC
- 212	PROPANE VRAC
- 34	GPL/C
0	B06
- 1	B03
- 5 184	B13
24	PROMOTEURS PRIVES
- 5	P11
- 85	P35
- 109	PRESTATIONS*
- 5 619	RESULTAT ANALYTIQUE
189	DIFF D'INCORPORATION
- 5 430	RESULTAT GENERALE

*: représente les prestations installation Propane , location palette, SNDP et transport et les surcouts provenant des pénalités de retard de paiement des factures par SONATRACH qui devraient être à sa charge

Les opérations rentrant dans le cadre du processing et du coût de passage liant les opérateurs privés avec Naftal a dégagé un résultat équilibré de 24 millions de dinars.

Analyse des marges décrétées pour l'Activité GPL et marges de détail pour l'activité Réseau

Analyse comparative des marges par produit

P35	P11	B13	B03	B06	GPL/C	PROPANE VRAC	BUTANE VRAC	ELEMENTS
275	104	128	35	71	6 169	3 730	3 730	Marge decretée
268	102	116	37	76	6 319	3 478	3 850	Marge dégagée
470	145	170	40	75	6 439	5 915	5 001	Coût analytique
- 202	- 43	- 54	- 3	1	- 120	- 2 437	- 1 151	Déficit enregistré
470	145	170	40	75	6 439	5 915	5 001	Marge proposée pour équilibre
423 911	125 395	96 495 363	522 062	66 463	284 442	86 841	10 889	QUANTITE VENDUE (UM: VRAC TM , COND UNITE)

Proposition de Marge par produit pour un résultat équilibré 1ère variante

P35	P11	B13	B03	B06	GPL/C	PROPANE VRAC	BUTANE VRAC	ELEMENTS
470	145	170	40	75	6 439	5 915	5 001	Marge proposée pour équilibre
276	105	129	36	72	6 169	3 730	3 730	Marge decretée
194	40	41	4	3	270	2 185	1 271	Ecart à réajuster
423 911	125 395	96 495 363	522 063	66 463	284 442,33	86 841,16	10 889,46	QUANTITE VENDUE (UM: VRAC TM , COND UNITE)
199 238 170	18 182 275	16 404 211 775	20 882 507	4 984 738	1 831 524 163	513 665 461	54 458 189	Marge globale dégagée
199 238 170	18 182 275	16 404 211 775	20 882 507	4 984 738	1 831 524 163	513 665 461	54 458 189	Coût global par produit
-	-	-	-	-	-	-	-	Résultat dégagé

Proposition de Marge par produit pour un résultat bénéficiaire 2ème variante

P35	P11	B13	B03	B06	GPL/C	PROPANE VRAC	BUTANE VRAC	ELEMENTS
479	148	173	41	77	6 568	6 033	5 101	Marge proposée pour un res bénéfici
276	105	129	36	72	6 169	3 730	3 730	Marge decretée
204	43	45	5	5	399	2 303	1 371	Ecart à réajuster
423 911	125 395	96 495 363	522 063	66 463	284 442,33	86 841,16	10 889,46	QUANTITE VENDUE (UM: VRAC TM , CO
203 222 933	18 545 921	16 732 295 944	21 300 170	5 084 420	1 868 154 646	523 938 771	55 547 353	Marge globale dégagée
199 238 170	18 182 275	16 404 211 710	20 882 520	4 984 725	1 831 524 163	513 665 461	54 458 189	Coût global par produit
3 984 763	**363 646**	**328 084 234**	**417 650**	**99 695**	**36 630 483**	**10 273 309**	**1 089 164**	Résultat dégagé

NB: Pour l'année 2013 deux marge décrétée, ancienne du 01/01 au 30/04 et nouvelle du 01/05 au 31/12 et l'analyse s'impose sur la nouvelle marge (08 mois).

الملحق 7: بعض معلومات بالتقرير المالي لسنة 2013 بمؤسسة نفطال

Sommaire

6. Les états financiers P. 4
Bilan P. 4
Compte de résultat P. 6
Tableau de flux de trésorerie P. 7
Variation des capitaux propres P. 8

Notes aux états financiers P. 9
3. Identification P. 9
4. Déclaration de conformité P. 9
5. Principales méthodes comptables P. 9
Choix des options comptables P. 10
4.1. Présentation des états financiers P. 11
4.1.1. Bilan P. 11
4.1.2. Compte de résultat P. 11
4.1.3. Tableau de flux de trésorerie P. 11
4.1.4. Variation des capitaux propres P. 11
4.2. Rubriques des états financiers P. 12
4.2.1. Les immobilisations incorporelles P. 12
4.2.2. Les immobilisations corporelles P. 12
4.2.3. Dépréciation d'actif P. 13
4.2.4. Stocks P. 14
4.2.5. Créances et dettes générées par l'activité de la société P. 15
4.2.6. Impôt P. 15
4.2.7. Trésorerie P. 16
4.2.8. Capitaux propres, réserves et dividendes P. 16
4.2.9. Comptabilisation des intérêts intercalaires P. 16
4.2.10. Avantages au personnel P. 17
4.2.11. Provisions P. 18
4.2.12. Produits des activités ordinaires P. 18
4.2.13. Segments opérationnels P. 19
4.2.14. Transactions avec les parties liées P. 19
4.2.15. Résultat par action P. 20
1. Faits saillants P. 20
2. Annexe aux états financiers P. 21
6.1. Notes sur les rubriques du bilan P. 21
Evolution des immobilisations P. 21
Evolution des amortissements P. 23
Immobilisations financières P. 24
Participations P. 25
Stocks et en cours P. 26
Créances clients P. 27
Autres débiteurs P. 28
Impôts et assimilés P. 28
Trésorerie P. 29
Pertes de valeurs et provisions P. 30
Passif non courant P. 31
Passif courant P. 31
6.2. Notes sur les rubriques de l'état de résultat P. 32
Chiffre d'affaires P. 32
Consommations P. 34
Effectif et charges de personnel P. 35
Autres produits opérationnels P. 36
Autres charges opérationnelles P. 37
Reprise sur provisions P. 37
Produits et charges financiers P. 38
Impôts exigibles P. 39
Impôts différés P. 40
6.3. Autres notes P. 41
Notes sur les parties liées P. 41
Chiffre d'affaires réalisé avec le groupe SH P. 41
Achats auprès du groupe SH P. 42
Dettes et créances intra-groupe P. 43
Dépréciation d'actif P. 44
Note sur les segments opérationnels P. 44
Résultats par activité P. 44
Résultats par branche P. 45
Rapport résultat / chiffre d'affaires P. 45
Engagements hors bilan P. 46
Résultat par action P. 46

1. ETATS FINANCIERS ARRETES AU 31 DECEMBRE 2013

Bilan

Unité : DA

ACTIFS	Notes	M. Brut	Amort-Prov	Montant Net	
				2013	2012
ACTIFS NON COURANTS					
mmobilisations incorporelles	1-2	135 088 803,88	77 578 143,68	57 510 660,20	58 256 068,68
mmobilisations corporelles	1-2	172 129 979 824,63	120 589 306 215,33	51 540 673 609,30	49 500 975 627,79
mmobilisations en cours	1-2	27 015 543 525,80	-	27 015 543 525,80	16 049 555 371,84
mmobilisations Financières	3	4 581 431 916,79	75 914 868,95	4 505 517 047,84	4 601 922 246,49
mpôts différés		4 364 137 730,03	-	4 364 137 730,03	4 335 545 828,83
OTAL ACTIF NON COURANT		**208 226 181 801,13**	**120 742 799 227,96**	**87 483 382 573,17**	**74 546 255 143,63**
ACTIFS COURANTS					
tocks et en cours	4-9	32 189 939 888,49	895 927 922,81	31 294 011 965,68	20 965 802 806,16
lients	5-9	20 717 001 053,79	2 822 869 131,16	17 894 131 922,63	19 302 521 060,90
utres débiteurs	6-9	2 554 292 583,11	1 480 782 154,59	1 073 510 428,52	882 795 661,96
mpôts et assimilés	7-9	11 086 103 306,22	-	11 086 103 306,22	7 689 875 668,83
résorerie	8-9	100 057 023 094,36	54 978 036,39	100 002 045 057,97	91 481 646 661,82
OTAL ACTIF COURANT		**166 604 359 925,97**	**5 254 557 244,95**	**161 349 802 681,02**	**140 322 641 859,67**
TOTAL GENERAL ACTIF		**374 830 541 727,10**	**125 997 356 472,91**	**248 833 185 254,19**	**214 868 897 003,30**

Unité : DA

PASSIFS	Notes	Montant	
		2013	2012
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		15 650 000 000,00	15 650 000 000,00
Primes et réserves		63 637 322 748,63	55 949 965 642,07
Ecart de réévaluation		2 600 518 681,66	2 651 490 595,95
Résultat net		8 572 845 347,35	7 737 357 106,56
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 5 776 091 599,65	- 5 776 091 599,65
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**84 684 595 177,99**	**76 212 721 744,93**
PASSIFS NON COURANTS	10		
Dettes rattachées à des participations		8 341 000 000,00	8 341 000 000,00
Autres dettes non courantes		20 643 559 006,08	9 576 785 182,47
Provisions et produits constatés d'avance		24 212 180 522,94	20 058 970 383,90
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**53 196 739 529,02**	**37 976 755 566,37**
PASSIFS COURANTS	11		
Fournisseurs et comptes rattachés		88 976 342 373,41	80 471 740 810,77
Impôts		-	95 887 692,46
Autres dettes		21 975 508 173,77	20 111 791 188,77
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**110 951 850 547,18**	**100 679 419 692,00**
TOTAL GENERAL PASSIF		**248 833 185 254,19**	**214 868 897 003,30**

Compte de résultat

UM:MILLION DA

Intitulé	Notes	Montant	
		2013	2012
Ventes et produits annexes	12	326 340 715 682,05	307 349 816 261,17
Variation stocks produits finis et en cours		51 753 565,64	47 772 565,28
Production immobilisée		18 399 891,39	23 564 424,54
1-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**326 410 869 139,08**	**307 421 153 250,99**
Achats consommés	13	247 116 475 879,84	236 974 271 131,87
Services extérieurs et autres consommations	13	18 297 749 563,37	15 836 663 839,92
2- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		**265 414 225 443,21**	**252 810 934 971,79**
3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		**60 996 643 695,87**	**54 610 218 279,20**
Charges de personnel	14	34 535 850 563,24	36 008 860 072,43
Impôts, taxes et versements assimilés		3 913 234 335,00	3 819 124 518,27
4- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**22 547 558 797,63**	**14 782 233 688,50**
Autres produits opérationnels	15	4 186 692 353,31	2 703 087 452,63
Autres charges opérationnelles	16	1 550 324 851,09	923 496 941,39
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		16 128 218 002,42	8 857 864 107,24
Reprise sur pertes de valeur et provisions	17	2 835 083 156,64	2 811 643 363,66
5- RESULTAT OPERATIONNEL		**11 890 791 454,07**	**10 515 603 456,16**
Produits financiers	18	565 055 554,14	585 783 853,11
Charges financières	18	1 059 362 731,06	812 800 337,58
6- RESULTAT FINANCIER		**-494 307 176,92**	**-227 016 484,47**
Total des Charges		325 424 854 855,82	305 784 310 813,83
Total des Produits		333 997 700 203,17	313 521 667 920,39
7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (5+6)		**11 396 484 277,15**	**10 288 586 971,69**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	19	2 852 230 831,00	3 378 067 821,26
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	20	28 591 901,20	826 837 956,13
8- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**8 572 845 347,35**	**7 737 357 106,56**

Tableau de flux de trésorerie

LIBELLE	2013	2012
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	21 482830 666.90	17 409431861.09
Encaissement reçus des clients	367 113199 009.55	337 980495391.20
Sommes versées aux fournisseurs	-300 455488 041.81	-274 519015235.43
Intérêts et autres frais financiers payés	-416540 875.52	-742530625.34
Impôts sur les résultats payés	-2 763851 514.40	-3 634136984.26
Sommes versées aux personnels	-32 545392 739.65	-33 167042430.25
Etat, collectivités publiques, organismes internat	-9 384448 838.61	-8 268559970.84
Autres encaissement pour comptes	54259 087.86	7617341.84
Autres décaissements pour Comptes	-50469 800.00	-
Valeurs à l'encaissement	-68435 620.52	-247395625.83
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	21 482830 666.90	17 409431861.09
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement	-23 940043 112.99	-14 185765223.30
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles < 30 000 DA	-59938 334.59	-43635247.92
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles	-24 256888 810.04	-14 739634500.66
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	38376 923.80	71868419.10
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières	-47 996510 488.97	-34 383651932.38
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières	48 024366 126.54	34 445332443.56
Intérêts encaissés sur placements financiers	242971 983.09	383136625.95
Dividendes et quote-part de résultats reçus	67579 487.18	80818969.05
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B	-23 940043 112.99	-14 185765223.30
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	11 013000 000.00	750000000.00
Dividendes et autres distributions effectués	-50000 000.00	-50000000.00
Encaissements provenant d'emprunts	11 063000 000.00	800000000.00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	11 013000 000.00	750000000.00
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités (D)	-27600 745.24	-13962803.74
Variation de trésorerie de la période (A+B+C+D)	**8 528186 808.67**	**3 959703 834.0**
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	91 528836 285.69	87 569132451.64
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	100 057023 094.36	91 528836285.69
Variation de trésorerie de la période	8 528186 808.67	3 959703834.05
Rapprochement avec le résultat comptable		

Variation des capitaux propres

LIBELLE	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre N -2 (2011)		**15 650 000 000,00**			**2 705 148 579,15**	**50 223 874 042,42**
Réévaluation des immobilisations (Ecart rapporté au résultat)					- 53 657 983,20	
Dividendes payés						-50 000 000,00
Résultat net de l'exercice						7 737 357 106,56
Solde au 31 décembre N -1 (2012)		**15650000 000,00**			**2 651 490 595,95**	**57911 231 148,98**
Réévaluation des immobilisations (Ecart rapporté au résultat)					- 50 971 914,29	
Dividendes payés						-50 000 000,00
Résultat net de l'exercice						8 572 845 347,35
Solde au 31 décembre N (2013)		**15650000 000,00**			**2 600 518 681,66**	**66 434 076 496,33**

NOTES AUX ETATS FINANCIERS

2. Identification

NAFTAL a pour mission principale, la distribution et la commercialisation des produits pétroliers sur le marché national.
Elle intervient dans les domaines :

- De la distribution, stockage et commercialisation des carburants, GPL, lubrifiants, bitumes, pneumatiques, et d'autres produits spéciaux.
- De l'enfutage des GPL et installation des kits de
- conversion Sirghaz. De la formulation de bitumes
- Du transport des produits pétroliers

3. Déclaration de conformité

Les états financiers de la société NAFTAL ont été établis conformément au Système Comptable Financier publié en annexe de l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

4. Principales méthodes comptables

Cette note détaille les principes comptables retenus par la société, en accord avec le SCF.

Les méthodes comptables exposées ci-dessous ont été appliquées de façon permanente à l'ensemble des périodes présentées dans les états financiers.

Choix des options comptables

Règles d'évaluation ou de présentation	Option NAFTAL	Autres Options
Immobilisations Incorporelles Immobilisations Corporelles Amortissements des Immobilisations	Coût historique Coût historique	Traitement autorisé à la juste valeur (Valeur réévaluée) Traitement autorisé à la juste valeur (Valeur réévaluée) Dégressif - Mode des unités de production
Amortissements des immobilisations incorporelles	Les logiciels sont amortis sur 3 ans Les fonds de commerce sont considérés à durée de vie indéfinie. Ils ne sont pas amortissables. Ils font l'objet de tests de dépréciation	Amortissement des fonds de commerce sur une durée maximale de 20 ans
Ventilation par composants	Application pour les immobilisations acquises à partir de 2004. Application globale pour les autres immobilisations en attendant l'aboutissement de l'opération assainissement.	Ventilation par composants
Taux d'amortissement	Taux d'amortissement usuels en attendant la position de l'administration fiscale	Durée d'utilité
Coût des stocks Sorties des stocks Suivi des stocks	Coûts réels Coût moyen pondéré Inventaire permanent	Coût standard - coût calculé sur le prix de vente et la marge FIFO Inventaire intermittent
Coût d'emprunt	En charge financière de l'exercice	Traitement autorisé incorporé dans le coût d'un actif
Changement de méthode comptable (impact) Changement de méthode comptable (retraitement des soldes des exercices antérieurs)	Imputation dans le "Report à nouveau" de l'exercice en cours. Ajustement du solde d'ouverture par l'adaptation des informations de l'exercice précédent.	Imputation sur un compte de réserve correspondant à des résultats non distribués. A défaut des explications sur cette absence d'adaptation ou d'ajustement sont données dans l'annexe.
Comptes de résultats Tableau des flux de trésorerie	Présentation par nature Méthode directe	Présentation par fonction Méthode indirecte
Immo.corpo.faibles valeur<30.000DA HT	Comptabilisation en charges	Comptabilisation en immobilisations

Pour déterminer les UGT, la société a pris en considération le découpage appliqué par la direction pour suivre les activités de la société. Cette analyse a conduit à retenir les UGT suivantes :

- Réseau (stations services),
- Bitume (centres),
- Distribution (CDS & flotte),
- Lubrifiants & pneumatiques (centres),
- GPL (centres enfûteurs, dépôts relais, mini-centres enfûteurs),
- Aviation (centres),
- Marine (centres portuaires),
- Stockage carburant-terre (dépôts carburant).

Une perte de valeur est comptabilisée si la valeur comptable d'un actif ou de son unité génératrice de trésorerie est supérieure à sa valeur recouvrable. Les pertes de valeur sont comptabilisées dans le compte de résultat. Une perte de valeur comptabilisée au titre d'une unité génératrice de trésorerie (d'un groupe d'unités) est affectée d'abord à la réduction de la valeur comptable de tout goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie, puis à la réduction de la valeur comptable des autres actifs de l'unité (du groupe d'unités) au prorata de la valeur comptable de chaque actif de l'unité (du groupe d'unités).

Une perte de valeur comptabilisée au titre d'un goodwill ne peut pas être reprise. Pour les autres actifs, la société apprécie à chaque date de clôture s'il existe une indication que des pertes de valeurs comptabilisées au cours de périodes antérieures aient diminué ou n'existent plus. Une perte de valeur est reprise s'il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable.

La valeur comptable d'un actif, augmentée en raison de la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable qui aurait été déterminée, nette des amortissements, si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée.

Le taux d'actualisation retenu pour l'exercice est de 5%, ce taux correspond au taux de rémunération des dernières émissions obligataires sur la place d'Alger.

4.2.4. Stocks

Les stocks sont suivis selon la méthode de l'inventaire permanent.

Les stocks sont évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation.

Le coût comprend tous les coûts supportés pour amener le bien dans l'état et l'endroit ou il se trouve. Le coût des éléments habituellement fongibles est déterminé en utilisant la méthode du coût moyen pondéré.

La valeur nette de réalisation représente le prix de vente estimé dans le cours normal des activités, diminué des coûts nécessaires pour réaliser la vente.

Les stocks de pièces de rechange font l'objet d'une analyse afin d'identifier les pièces devenues obsolètes et dont l'utilisation est peu probable. Ces éléments font l'objet d'une dépréciation à 100%.

4.2.5. Créances et dettes générées par l'activité de la socété

Les créances et dettes générées par l'activité de la société sont des actifs financiers courants évalués à leur juste valeur lors de la comptabilisation initiale, puis au coût amorti diminué du montant des pertes de valeurs.

Les créances donnent lieu à la comptabilisation d'une perte de valeur calculée comme suit :

- 100% pour les créances, ayant une antériorité supérieure à une année, relatives aux clients du secteur public qui émargent au budget de l'Etat.
- 100% pour les créances, ayant une antériorité supérieure à six mois, relatives aux clients du secteur privé et aux clients du secteur public qui n'émargent pas au budget de l' Etat.

Pour l'estimation de l'engagement de l'entreprise en matière d'AFC et de gratification médaille, NAFTAL a procédé à l'estimation des paramètres suivants :

- Taux de progression moyen des salaires. Le taux retenu est de 8%.
- Taux de probabilité de départ à la retraite à l'âge légal. La probabilité retenue est de 99%.
- Taux d'actualisation. Le taux retenu est de 5%.

4.2.11. Provisions

Une provision est comptabilisée lorsque la société a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé, dont le montant peut être estimé de manière fiable, et dont l'extinction devrait se traduire par une sortie de ressources représentative d'avantages économiques pour la société.

Les provisions sont constituées des éléments suivants :

- Litiges marchés et contrats : Ces provisions sont dotées sur affaires terminées en cas de litige commercial porté ou en passe de l'être devant une juridiction ou soumis à un arbitrage, et lorsque la société estime son risque de condamnation probable.

- Litiges prud'homaux : Ces provisions sont dotées en cas de litige avec un salarié porté ou en passe de l'être devant une juridiction, et lorsque la société estime son risque de condamnation probable.

4.2.12. Produits des activités ordinaires

Les produits des activités ordinaires sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir. Les produits des activités ordinaires sont réduits du montant estimatif des retours de marchandises par les clients, des rabais et autres réductions similaires.

Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens sont comptabilisés lorsqu'il a été satisfait à l'ensemble des conditions suivantes :

- La société a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens;
- La société ne continue ni à être impliqué dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés;
- le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable;
- il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité;
- les coûts engagés ou à engager concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

4.2.13. Segments opérationnels

Un état de résultat opérationnel par branche et par activité est présenté au niveau de la note n°23. Ces informations sont issues du système de comptabilité analytique qui permet par ailleurs de calculer les couts et prix de revient par produit.

Nous avons distingué huit activités différentes se détaillant comme suit :

- Branche commercialisation :
  - Distribution,
  - Réseau,
  - Lubrifiants et pneumatiques,
  - B
    :
- Branche carburants :
  - Logistique carburant terre,
  - Aviation,
  - Marine.
- Branche GPL :
  - GPL.

4.2.14. Transactions avec les parties liées

Le système comptable financier exige que soient présentés, au niveau des notes aux états financiers, la nature des relations, types de transactions volumes et montants politiques de fixation des prix concernant les transactions effectuées au cours de l'exercice avec les entités associés et leurs dirigeants.

Il est à noter que l'essentiel des transactions (Achats et Ventes) avec les parties liées concernent des produits dont les prix sont administrés. Il s'agit des produits suivants :

- **Carburants terre**
- **Produits GPL**

Les autres produits sont à marge libre. Il s'agit principalement des produits suivants :

- Bitumes
- Lubrifiants et pneumatiques
- Autres.

Les informations suivantes sont présentées dans la note n°21 :

- Chiffre d'affaires réalisé avec les parties liées (Note n°21-1), Achats
- auprès des parties liées (Note n°21-2),
- Créances et dettes des parties liées (Note n°21-3).

Note n°4 : Stocks et en cours

Produits	2013
Carburants	8 480
Gasoil	3 259
Essence Normale	736
Essence Super	625
Essence Sans Plomb	325
Jet A1	571
Fuel Oil	111
Bunker C	2 853
Lubrifiants	11 724
Pneumatiques	1 948
GPL	171
Bitumes	1 274
Pièces de rechange (Inst, fixe, MRO, RSU)	5 468
Autres produits destinés à la revente (volucompteurs, cuves et accessoires)	1 599
Autres stocks	1 526
Total	**32 190**

6.2. Notes sur les rubriques de létat de résultat Note n°12 : Chiffre d'affaires

Unité : 10^6 DA

Produits	2013	2012
CBR Terre	201 594	205 426
CBR Aviation	27 610	24 166
CBR Marine	16 373	15 068
Total CBR	245 576	244 660
Lubrifiant	21 698	15 919
Pneumatiques	1 224	656
Bitumes	19 493	19 098
CDD	9 109	
Reseaux	7417	
Total COM	58 941	39 457
Total GPL	22 381	23 233
Total	326 898	307 350

6.3. Autres notes
Note n°21 : Note sur les parties liées

RAISON SOCIALE	CARBURANTS	LUBRIFIANTS	PNEUMATIQUES	GPL	BITUMES	PRODUITS SPECIAUX & AUTRES	SERVICES		PRESTATIONS	TOTAL
							TAC	CARTE A PUCE		
ENAC										
HYPROC										
SOTRAZ										
ENAGEO										
ENGCB										
ENGTP										
ENSP										
ENTP										
MI ALGERIA										
TASSILI										
ENAFOR										
SH COM										
SH.PERI. GEST										
SH DIV. ASSO.										
SH DIV. TRC										

Note n°22 : Dépréciation d'actif

NAFTAL a procédé à la comparaison, pour chaque UGT, des valeurs nettes des immobilisations avec la valeur actualisée des cash flows futurs.

Ce test de dépréciation a abouti à l'obligation de constater une provision sur l'activité « GPL » dans le cas où les prévisions sont élaborées avec l'hypothèse du maintien des marges actuelles.

Cependant, en cas d'une augmentation de la marge de gros d'un montant égal à celui du 1er janvier 2007, d'une augmentation de la marge de détail de 30 dinars sur la B13, de la prise en compte de la suppression des ristournes de transport et du remboursement des frais de transport sud, la provision devient sans objet.

Le tableau suivant récapitule l'impact de ces hypothèses :

Unité : 10^6 DA

Hypothèses	Sans augmentation de marge	Avec augmentation marge de gros	Avec augmentation marge de détail	Avec augmentation marges gros & détail
Sans tenir compte de la ristourne sur transport & transport sud	19 206	19 269	19 206	0
En tenant compte de la ristourne sur transport & transport sud de 510	19 206	4 555	19 206	0

Note n°23 : Note sur les segments opérationnels

Résultats par activité

Unité : 10^6 DA

Activité	Dist	RSU	UB PNM	BTM	LOG	AVT	MRN	GPL	Total
Résultat 2012 avant impôt	213	-2 348	2 282	990	484	12 891	1 146	-5 369	10 289
Résultat 2013 avant impôt	941	-2 660	3 806	1 337	520	11 715	1 167	-5 430	11 396

Résultats par branche

Unité : 10^6

Branche COM	Dist	RSU	LUB / PNM	BTM	Total
Résultat 2012 avant impôt	213	-2 348	2 282	990	1 137
Résultat 2013 avant impôt	941	-2 660	3 806	1 337	3 424

Branche CBR	LOG	AVT	MRN	Total
Résultat 2012 avant impôt	484	12 891	1 146	14 521
Résultat 2013 avant impôt	520	11 715	1 167	13 402

Branche GPL	Montant
Résultat 2012 avant impôt	-5 369
Résultat 2013 avant impôt	-5 430

chiffre d'affaires (hors prestations), résultats et marge nette des produits à marge administrée et à marge libre

Unité : 10^6 DA

Produits	RT 2013	Chiffre d'affaires 2013	RT/CA
CBR Terre	-1 199	215 936	-0,56%
GPL	-5 430	23 015	-
Résultat des produits à marge administrée	**-6 629**	**238 951**	**-2,77%**
CBR Aviation	11 715	27 266	42,97%
CBR Marine	1 167	15 306	7,62%
Lubrifiant & pneumatique	3 806	21 817	17,45%
Bitumes	1 337	19 252	6,94%
Résultat des produits à marge libre	**18 025**	**83 641**	**21,55%**
Total	**11 396**	**322 592**	**3,53%**

*chiffre d'affaires hors prestations

(*) : 1 EUR =106,8788 DA

1 USD =77,9792 DA

Note n°25 : Résultat par action

Unité : DA

Libellé	2013	2012
Résultat net	8 572 845 347	7 737 357 107
Nombre d'actions	1 565	1 565
Résultat par action	**5 477 856**	**4 943 998**

الملحق 8: إستبيان موزع على محاسبي مؤسسة نفطال

إستبيان للتحقق من أثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على شفافية وجودة التقارير المالية في مؤسسة نفطال.

سيدي، سيدتي، آنستي

يدخل هذا الاستبيان كجزء من أطروحة دكتوراه، تحت إشراف الدكتور درحمون هلال، أستاذ التعليم العالي وعميد كلية العلوم الاقتصاد وعلوم التسيير بجامعة البليدة2 .

الهدف من هذا البحث هو محاولة معرفة مدى تأثير نظام محاسبة التسيير الذي يقوم بتحديد تكاليف وأسعار بيع المنتجات والخدمات، وكذلك معرفة النتائج والأرباح الحقيقية من الأنشطة التشغيلية للمؤسسات الاقتصادية، مما قد يدعم هذا النظام شفافية وجودة المعلومات بالتقارير المالية.

- **ينبغي أن تستخدم هذه الدراسة فقط لأغراض علمية وسوف تكون الإجابات بسرية تامة؛**
- **لأي شخص يرغب في الشرح فنحن مستعدين للرد على أية أسئلة.**

وأخير نشكركم مقدما على مساعدتكم في الاجابة على الاستبيان، وأرجو أن تتقبلوا ، سيدي، سيدتي، آنساتي ، مني أفضل عبارات التقدير والإمتنان.

إسم الباحث: عمر غاليب **الهاتف المحمول: 39 11 23 0553**
الفاكس:
البريد الالكتروني: omarscf2010@yahoo.fr

تتم الإجابة، بوضع علامة على الجواب المناسب الذي يتم اختياره أو توضيح ذلك إذا لم تتضمن الاستمارة الجواب المناسب.

❖ **استمارة خاصة ببيانات المجيب:**

الجنس: ذكر ☐ / انثى ☐ ، الإدارة: .....؛ الوظيفة: .....، السن:.....

- **ماهي مدة خبرتكم في المؤسسة؟ أقل من 5 سنوات .☐/ من 5 الى 10 سنوات .☐/ أكثر من 10 سنوات. ☐**
- **ماهي آخر درجة علمية حصلتهم عليها ؟ ليسانس ☐/ ماستير ☐ / ماجستير ☐ / دكتوراه ☐ أخرى.....**

تأكيدات خاصة بالرأي الشامل اتجاه موضوع البحث

التأكيدات	موافق	موافق تماما	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
محور1: درجة تأييد أهمية التوسع في الافصاح وشفافية التقارير المالية					
1- التوسع في الإفصاح عن معلومات إضافية مالية وغير مالية يعطي مصداقية للتقارير المالية. **L'expansion de la divulgation des informations financières supplémentaires et non financières assure la fiabilité de l'information financière.**					
2- الشفافية في التقارير المالية شيء مطلوب لتجنب الغش بأنواعه. **La transparence dans les rapports financiers est fraude. primordiale pour éviter tous types de**					
محور2: الفوائد المترتبة من تطبيق نظام محاسبة التسيير					
3- لا يمكن القيام بأي تصور حساب تكلفة المنتجات (المخزونات) إلا بتطبيق نظام محاسبة التسيير **On ne peut pas imaginer les calculs de coût des (stocks) sans appliquer la comptabilité de produits gestion.**					

4- لا يمكن القيام بأي تصور حساب سعر بيع المنتجات (المخزونات) إلا بتطبيق محاسبة التسيير Les prix de vente ne peuvent être déterminés que par l'application de la comptabilité de gestion.					
5- لا يمكن ضمان البقاء في السوق في حالة المنافسة إلا عن طريق التحكم في التكاليف On ne peut pas garantir demeurée dans sur le marché, en cas de concurrence, que par la maîtrise des coûts des produits					
6- إن قرارات التسيير لابد أن تعتمد بدرجة أولى على نتائج محاسبة التسيير قبل أدوات التسيير الأخرى. Les décisions de gestion doivent d'abord être fondées sur les résultats de la comptabilité de gestion avant les autres outils de gestion.					
محور3: التقارير المالية في حالة تطبيق نظام محاسبة التسيير تكون أكثر شفافية					
7- المعلومات المقدمة من محاسبة التسيير تساعد على توضيح التقارير المالية les informations fournies par la comptabilité de gestion aident à éclairer les rapports financiers.					
8- معلومات محاسبة التسيير تساعد متخذي القرارات كالجمعية العامة ومجلس الادارة. Les informations de la comptabilité de gestion aident les décideurs, à savoir ; l'Assemblée Générale et le conseil d'administration.					
9- محاسبة التسيير تزيد من جودة معلومات التقارير المالية. la comptabilité de gestion améliore la qualité de l'information dans les rapports financiers					
10- الافصاح عن بعض معلومات محاسبة التسيير يزيد من مصداقية المعلومات. La divulgation de certaines informations de la comptabilité de gestion augmente le degré de fiabilité des informations.					
11- معلومات محاسبة التسيير سرية لا يمكن الإفصاح عنها. Les informations de la Comptabilité de gestion sont confidentielles, ne peuvent être divulguées.					
12- التقارير المالية في حالة تطبيق المؤسسة لنظام محاسبة التسيير تكون أكثر شفافية ومصداقية ومعلوماتها أكثر جودة من التقارير المالية في حالة عدم تطبيق المؤسسة لنظام محاسبة التسيير. les rapports financiers, dans le cas où l'entreprise applique un système de comptabilité de gestion, sont plus transparents, plus fiables, ses informations auront plus de qualité par rapport, que au cas où, l'entreprise n'applique pas un système de comptabilité de gestion.					

سيدي، سيدتي، آنستي، إرجو أن تكون إجابتكم على هذا الاستبيان دقيقة وصريحة، لأن هذا البحث سيخدم مصالحكم في المستقبل. تقبلوا مني أيها السادة والسيدات جزيل الشكر والعرفان ومادمتم في خدمة العلم فإنه سيظل في خدمتكم. شكرا جزيلا

الملحق 9: مخرجات برنامج spss

Statistiques

		QIII1	QIII2	QIII3	QIII4	QIII5	QIII6	QIII7	QIII8	QIII9	QIII10	QIII11	QIII12	t1	t2	t3
N	Valide	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
	Manquante	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Moyenne		2,7	1,7	1,6	2,3	1,3	2,4	1,8	1,8	1,5	1,7	3,5	1,5	2,2	1,9	1,966
Ecart-type		,94868	,67495	,6992	,94868	,4830	,6992	,7888	,7888	,7071	,82327	1,0801	,52705	,53748	,5676	,3496

Tableau de fréquences

QIII1		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	AGREE	6	24,0	60,0	60,0
	SANS REPONSE	1	4,0	10,0	70,0
	N-AGREE	3	12,0	30,0	100,0
	Total	10	40,0	100,0	
Manquante	Système manquant	15	60,0		
Total		25	100,0		

QIII2		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	S-AGREE	4	16,0	40,0	40,0
	AGREE	5	20,0	50,0	90,0
	SANS REPONSE	1	4,0	10,0	100,0
	Total	10	40,0	100,0	
Manquante	Système manquant	15	60,0		
Total		25	100,0		

QIII3		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	S-AGREE	5	20,0	50,0	50,0
	AGREE	4	16,0	40,0	90,0
	SANS REPONSE	1	4,0	10,0	100,0
	Total	10	40,0	100,0	
Manquante	Système manquant	15	60,0		
Total		25	100,0		

QIII4		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	S-AGREE	1	4,0	10,0	10,0
	AGREE	7	28,0	70,0	80,0
	N-AGREE	2	8,0	20,0	100,0
	Total	10	40,0	100,0	
Manquante	Système manquant	15	60,0		
Total		25	100,0		

QIII5		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	S-AGREE	7	28,0	70,0	70,0
	AGREE	3	12,0	30,0	100,0
	Total	10	40,0	100,0	
Manquante	Système manquant	15	60,0		
Total		25	100,0		

QIII6		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	AGREE	7	28,0	70,0	70,0
	SANS REPONSE	2	8,0	20,0	90,0
	N-AGREE	1	4,0	10,0	100,0
	Total	10	40,0	100,0	
Manquante	Système manquant	15	60,0		
Total		25	100,0		

QIII7		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	S-AGREE	4	16,0	40,0	40,0
	AGREE	4	16,0	40,0	80,0
	SANS REPONSE	2	8,0	20,0	100,0
	Total	10	40,0	100,0	
Manquante	Système manquant	15	60,0		
Total		25	100,0		

QIII8		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	S-AGREE	4	16,0	40,0	40,0
	AGREE	4	16,0	40,0	80,0
	SANS REPONSE	2	8,0	20,0	100,0
	Total	10	40,0	100,0	
Manquante	Système manquant	15	60,0		
Total		25	100,0		

QIII9		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	S-AGREE	6	24,0	60,0	60,0
	AGREE	3	12,0	30,0	90,0
	SANS REPONSE	1	4,0	10,0	100,0
	Total	10	40,0	100,0	
Manquante	Système manquant	15	60,0		
Total		25	100,0		

QIII10		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	S-AGREE	5	20,0	50,0	50,0
	AGREE	3	12,0	30,0	80,0
	SANS REPONSE	2	8,0	20,0	100,0
	Total	10	40,0	100,0	
Manquante	Système manquant	15	60,0		
Total		25	100,0		

QIII11		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	AGREE	2	8,0	20,0	20,0
	SANS REPONSE	3	12,0	30,0	50,0
	N-AGREE	3	12,0	30,0	80,0
	S-N-AGREE	2	8,0	20,0	100,0
	Total	10	40,0	100,0	
Manquante	Système manquant	15	60,0		
Total		25	100,0		

QIII12		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	S-AGREE	5	20,0	50,0	50,0
	AGREE	5	20,0	50,0	100,0
	Total	10	40,0	100,0	
Manquante	Système manquant	15	60,0		
Total		25	100,0		

t1		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,50	2	8,0	20,0	20,0
	AGREE	4	16,0	40,0	60,0
	2,50	2	8,0	20,0	80,0
	SANS REPONSE	2	8,0	20,0	100,0
	Total	10	40,0	100,0	
Manquante	Système manquant	15	60,0		
Total		25	100,0		

t2		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,25	1	4,0	10,0	10,0
	1,50	4	16,0	40,0	50,0
	1,75	1	4,0	10,0	60,0
	2,25	2	8,0	20,0	80,0
	2,50	1	4,0	10,0	90,0
	SANS REPONSE	1	4,0	10,0	100,0
	Total	10	40,0	100,0	
Manquante	Système manquant	15	60,0		
Total		25	100,0		

t3		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,67	4	16,0	40,0	40,0
	1,83	2	8,0	20,0	60,0
	2,17	2	8,0	20,0	80,0
	2,33	1	4,0	10,0	90,0
	2,67	1	4,0	10,0	100,0
	Total	10	40,0	100,0	
Manquante	Système manquant	15	60,0		
Total		25	100,0		

الملخص باللغة الفرنسية

Résumé:

Dans l'Antiquité, les informations fournies par l'entreprise économique étaient utilisées pour déterminer l'assiette d'imposition. Actuellement elles sont conçues conformément à des principes et normes comptables uniformes, exploitées à des fins diverses et par différentes parties, ce qui a conduit à la divulgation d'informations sensées être confidentielles. Ainsi l'utilisateur de l'information a besoin de rapports financiers plus crédibles à même capable d'être compris. Ce qui a contraint à plus de transparence dans leur élaboration et à de plus en plus de divulgation, qui ira jusqu'à la divulgation appropriée de l'information comptable, y compris les informations concernant le système de comptabilité de gestion lui-même.

La comptabilité de gestion reflète l'évolution de la pensée économique et comptable contemporaine. Elle recherche à travers sa mise en œuvre à fournir des informations et des bilans nécessaires pour la comptabilité financière. Par ailleurs, elle aide dans la prise des décisions au niveau de l'entreprise et par leur mise en œuvre, les rapports financiers publiés sont de plus en plus transparents, ce qui accroît la confiance des investisseurs à y participer.

Afin de connaître l'impact de l'application d'un système de comptabilité de gestion sur la transparence des rapports financiers, Nous avons analysé les rapports financiers de l'entreprise Naftal dans le cas ou l'entreprise n'applique pas un système de comptabilité de gestion, Et en comparant les rapports dans le cas de l'application de ce système, et Nous avons conclu que le système de comptabilité de gestion joue un grand rôle dans la réalisation de la transparence dans les rapports financiers en expliquant les éléments des états financiers, et la connaissance des bénéfices des principales activités de l'entreprise. Nous étions en mesure de confirmer les résultats obtenus par connaître les points de vue des comptables de l'entreprise à l'étude.

Mots **clé:** transparence, divulgation, Les rapports financiers, la comptabilité de gestion, la comptabilité financière.